



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE CHIAPAS  
FACULTAD DE NEGOCIOS  
CAMPUS IV**



**“EL DELITO DE DELINCUENCIA ORGANIZADA EN LA  
COMPRA VENTA DE COMPROBANTES FISCALES QUE  
AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES, FALSAS O  
ACCIONES JURÍDICAS SIMULADAS”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRÍA EN  
ESTUDIOS FISCALES

PRESENTA

**FREDY ORTEGA GONZÁLEZ 14141028**

Director de tesis:

**MTRO. JORGE FERNANDO ORDAZ RUÍZ**

TAPACHULA DE CÓRDOVA Y ORDÓÑEZ, CHIAPAS; ABRIL 10 DE 2024.



UNIVERSIDAD AUTONOMA DE CHIAPAS  
FACULTAD DE NEGOCIOS C-IV  
COORDINACION DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO



Tapachula, Chiapas.  
Abril 10 de 2024.  
**Oficio No. CIP/170/2024.**

**C. Ortega González Fredy**  
Presente.

Por este medio se le informa que, en virtud de haber obtenido los votos aprobatorios del Comité Tutorial del Programa PIGA, como requisito parcial para su examen de grado de la **Maestría en Estudios Fiscales**, la Dirección a mi cargo tiene a bien autorizarle la **Impresión de la Tesis**, denominada: **"El delito de delincuencia organizada en la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas"**, asesorado por el **Mtro. Jorge Fernando Ordaz Ruiz**.

Sin más de momento, aprovecho para enviarles un cordial saludo.

ATENTAMENTE  
"POR LA CONCIENCIA DE LA NECESIDAD DE SERVIR"  
  
Dr. Gilibaldo Hernández Cruz  
Director.

FACULTAD DE NEGOCIOS  
CAMPUS IV  
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE CHIAPAS  
DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo y minutarío.



Código: FO-113-05-05

Revisión: 0

## CARTA DE AUTORIZACIÓN PARA LA PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DE LA TESIS DE TÍTULO Y/O GRADO.

El (la) suscrito (a) Fredy Ortega González, Autor (a) de la tesis bajo el título de "El delito de delincuencia organizada en la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas" presentada y aprobada en el año 2024 como requisito para obtener el título o grado de Maestro en Estudios Fiscales, autorizo licencia a la Dirección del Sistema de Bibliotecas Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH), para que realice la difusión de la creación intelectual mencionada, con fines académicos para su consulta, reproducción parcial y/o total, citando la fuente, que contribuya a la divulgación del conocimiento humanístico, científico, tecnológico y de innovación que se produce en la Universidad, mediante la visibilidad de su contenido de la siguiente manera:

- Consulta del trabajo de título o de grado a través de la Biblioteca Digital de Tesis (BIDITE) del Sistema de Bibliotecas de la Universidad Autónoma de Chiapas (SIBI-UNACH) que incluye tesis de pregrado de todos los programas educativos de la Universidad, así como de los posgrados no registrados ni reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad del CONACYT.
- En el caso de tratarse de tesis de maestría y/o doctorado de programas educativos que sí se encuentren registrados y reconocidos en el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) del Consejo Nacional del Ciencia y Tecnología (CONACYT), podrán consultarse en el Repositorio Institucional de la Universidad Autónoma de Chiapas (RIUNACH).

Tuxtla Gutiérrez, Chiapas; a los 23 días del mes de abril del año 2024.

**Fredy Ortega González**

## **AGRADECIMIENTOS Y RECONOCIMIENTOS**

En primer término a Dios, por la oportunidad de vivir y por sus bendiciones.

A mis padres Eugenio Ortega Mateo y Rosa González Fuentes quienes me inculcaron a siempre trabajar duro para conseguir resultados y a luchar por mis sueños, así también a la memoria de mi hermana Olga Lidia que le agradezco siempre sus consejos, vivirán siempre en mi corazón.

A la Universidad Autónoma de Chiapas por la oportunidad de formarme profesionalmente.

A mis maestros de la Maestría en Estudios Fiscales por su conocimiento compartido y su amistad.

A mis compañeros y amigos de generación, por sus atenciones y su amistad.

A mi esposa Gabriela por su cariño y comprensión incondicional.

A mis dos grandes tesoros que la vida y Dios me regaló: mis hijos Axel y Mateo, estoy muy orgulloso de ustedes y disculpas por el tiempo que me distraje para dedicarlo a esta investigación.

A mi tutor Mtro. Jorge Fernando Ordaz Ruíz por su apoyo y tiempo dedicado.

# ÍNDICE

## RESUMEN

INTRODUCCIÓN	1
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>1. MARCO TEÓRICO</b>	<b>8</b>
<b>1.1 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES</b>	<b>8</b>
1.1.1 La relación tributaria	8
1.1.2 El objeto del tributo	9
1.1.3 La fuente del tributo	10
1.1.4 El hecho imponible	11
1.1.5 El nacimiento de la obligación fiscal	12
<b>1.2 INCUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES</b>	<b>14</b>
1.2.1 Incumplimiento doloso	14
1.2.2 Incumplimiento culposo	15
1.2.3 Incumplimiento por causas externas	16
1.2.4 Cumplimiento extemporáneo pero espontáneo	17
1.2.5 Exigencia de presentar declaraciones y eventual cobro provisional	18
<b>1.3 CONCEPTO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS CLASIFICACIONES</b>	<b>19</b>
1.3.1 Caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales	20
1.3.2 Clasificación de las infracciones	21
1.3.3 Diferencia entre infracción y delito	24
<b>1.4 DELITOS FISCALES</b>	<b>25</b>
1.4.1 Carácter que tendrá la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los delitos fiscales	28
1.4.2 Bien jurídico protegido	28
1.4.3 Delito de defraudación fiscal	28
1.4.3.1 <i>Defraudación fiscal genérica</i>	32
1.4.3.2 <i>Defraudación fiscal equiparada</i>	34
1.4.4 Delito de defraudación fiscal calificado	34
1.4.5 Consecuencias penales derivadas de una inexistente razón de negocios	35
1.4.6 Operaciones simuladas equiparables a delincuencia organizada	36

<b>1.4.7</b>	<b>Procedencia de los delitos fiscales</b>	<b>42</b>
1.4.7.1	<i>Delitos que se persiguen por querrela</i>	42
1.4.7.2	<i>Delitos que se persiguen por denuncia</i>	42
<b>1.5</b>	<b>SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS</b>	<b>43</b>
1.5.1	La retroactividad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	44
1.5.2	Sanciones penales de los supuestos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	45
<b>1.6</b>	<b>RESPONSABILIDAD PENAL POR LA COMISIÓN DE DELITOS EN PERSONAS MORALES</b>	<b>45</b>
1.6.1	Delitos de las personas morales a través de sus representantes	47
1.6.2	No extinción de la responsabilidad penal en las personas morales	48
1.6.3	Sanciones a las personas morales	48
1.6.4	Formas de autoría y participación que prevé el Código Fiscal de la Federación	49
1.6.4.1	<i>Formas de autoría</i>	50
1.6.4.2	<i>Formas de participación</i>	51
1.6.5	Inconstitucionalidad del artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación	55
<b>1.7</b>	<b>CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA PENAL FISCAL</b>	<b>57</b>
1.7.1	Caducidad en materia fiscal	57
1.7.2	Prescripción en materia fiscal	59
<b>CAPÍTULO 2</b>		
<b>2.</b>	<b>METODOLOGÍA</b>	<b>65</b>
2.1	ENFOQUE DE DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	65
2.2	IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES	66
2.3	DELIMITACIÓN DE LA POBLACIÓN	67
2.3.1	Sujetos	67
2.3.2	Contribuyentes personas físicas y morales	67
2.4	SELECCIÓN DE LA MUESTRA	68
2.5	INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS	68
2.5.1	Estructura del instrumento	69
2.5.2	Cualidades de los instrumentos de recolección de datos	69

### CAPÍTULO 3

<b>3.</b>	<b>RESULTADOS Y DISCUSIONES</b>	<b>71</b>
<b>3.1</b>	<b>RESULTADOS</b>	<b>71</b>
<b>3.2</b>	<b>DISCUSIONES</b>	<b>78</b>
	<b>CONCLUSIONES</b>	<b>81</b>
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>82</b>

## RESUMEN

El presente trabajo tuvo como finalidad analizar si el delito que cometen los contribuyentes que compran o enajenan comprobantes fiscales se puede tipificar como delito de delincuencia organizada tipificado en el artículo 2 de esa ley. Para poder llegar a conclusiones se consultaron diferentes autores abordando el tema desde diferentes perspectivas jurídicas, también se hizo la distinción entre una infracción fiscal y un delito fiscal, así como la responsabilidad penal por la comisión de delitos cometidos por personas morales, se utilizó la metodología desde un enfoque cualitativo, llegando a la conclusión de que es muy complicado que el ministerio público pueda encuadrar el delito de delincuencia organizada establecido en el artículo 2 de esa ley especial, pero en cambio sí se podría calificar como delito grave que merezca prisión preventiva oficiosa establecido en el artículo 19 de nuestra Carta Magna.

## **INTRODUCCIÓN**

Los Estados necesitan ingresos para cumplir con las necesidades de la población y para esto necesitan que los contribuyentes que habitan en su territorio y obtienen riquezas cumplan con sus tributos. La obligación fiscal de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes la encontramos establecida en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, sin embargo existen contribuyentes que por desconocimiento o porque no tienen cultura fiscal tratan de evadir sus impuestos realizando acciones para no enterar sus tributos correspondientes.

El incumplimiento a las normas tributarias puede tener consecuencias que queden en el ámbito de aplicación de la autoridad administrativa o que se encomienden a los jueces y tribunales. Castigar los incumplimientos a las normas, ya sea por la autoridad administrativa o por los jueces, constituyen dos manifestaciones de un mismo poder punitivo que se reconoce al Estado. De conformidad a lo que establece el tercer párrafo del artículo 21 de nuestra Carta Magna, la imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de nuestras autoridades judiciales. A las autoridades administrativas, como son las autoridades fiscales, de conformidad con el párrafo cuarto del referido artículo 21 del mismo ordenamiento les compete la aplicación de sanciones cometidas por los gobernados por las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajos a favor de la comunidad, es decir, no ameritan penas corporales.

### **TEMA DE ESTUDIO**

El presente trabajo de investigación se realiza con la finalidad de analizar si el delito de la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o acciones jurídicas simuladas (OIFAJS), se puede tipificar como delito de delincuencia organizada ya que éste delito según lo establece la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada se tipifica

cuando tres o más personas acuerden organizarse o se organicen para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí mismas o unidas a otras tienen como finalidad cometer actos delictivos.

## **ANTECEDENTES**

Debemos tener presentes cuando es una infracción y cuando se trata de un delito fiscal, ya que de ello dependerá si solo pagaremos una multa o si podemos como contribuyentes ser acreedores a pena de prisión como en el caso de los delitos fiscales, entre los cuales podemos mencionar al delito que se comete cuando se realizan acciones como la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o acciones jurídicas simuladas; este tipo de delitos ha ido en aumento y por consiguiente nuestros legisladores han estado realizando modificaciones a diferentes legislaciones de tal manera que se castigue severamente y por consecuencia se dejen de realizar, es así que podemos mencionar las siguientes reformas:

El día 03 de julio de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) reformas a diversos artículos constitucionales entre los cuales está el artículo 16, al cual se le agregó un noveno párrafo en el cual menciona que debemos entender por delincuencia organizada a una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada y posteriormente el día 07 de noviembre de 1996, fue publicada en el DOF la ley especial denominada Ley Federal contra la Delincuencia Organizada en la cual se establece que debemos entender por delincuencia organizada al delito que se comete cuando tres o más personas acuerden organizarse o se organicen para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí mismas o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de siguientes delitos: Terrorismo, acopio o tráfico de armas, tráfico de indocumentados, tráfico de órganos y asalto.

Respecto a tipificar el delito de la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o acciones jurídicas simuladas (OIFAJS) tiene su antecedente en la reforma que sufrió el artículo 113, fracción III del CFF en el cual se establece una sanción de tres meses a seis años de prisión al que adquiriera comprobantes fiscales que amparen Operaciones Inexistentes, Falsas o Actos Jurídicos Simulados y se adicionó el artículo 113 Bis del mismo código, el cual sigue vigente hasta la fecha en donde se estableció una sanción de tres a seis años de prisión al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen OIFAJS.

Otro último paso importante para castigar este delito fue la reforma penal fiscal a finales del año 2019 en la cual mediante decreto publicado el 08 de noviembre del mismo año, se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFDO), de la Ley de Seguridad Nacional (LSN), del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), del Código Fiscal de la Federación (CFF) y del Código Penal Federal (CPF), para efectos de establecer el régimen jurídico penal para sancionar la compra venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. La finalidad de esta reforma fue configurar el delito de OIFAJS como delito cometido por la delincuencia organizada o como amenazas a la seguridad nacional.

Derivada de la reforma penal fiscal mencionada en el párrafo anterior la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH) presentó una demanda de acción de inconstitucionalidad 130/2019 con fecha 15 de noviembre de 2019 en la cual demandó agravios a algunos preceptos constitucionales y convencionales tales como: 1º, 14, 16, 19, 20, B, fracción I y 22 de nuestra Carta Magna; 7, 8, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 9 y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos ya que según la CNDH estimó que dichas modificaciones a las leyes mencionadas están diseñadas de una manera en que propician la transgresión de los derechos humanos ya que los delitos de carácter fiscal o tributario relacionados con el erario público no encuadran en alguno de los supuestos

constitucionales previstos expresamente en el artículo 19, párrafo segundo, de la Norma Suprema, por lo que la CNDH estimó que el legislador federal los encubrió con el carácter de amenazas a la Seguridad Nacional con el único fin de que resultara procedente dicha medida cautelar y se persiguiera de oficio, pero que dichos delitos materialmente no afectan ni posibilitan la alteración de la Seguridad Nacional; otro concepto de invalidez que estimó violado la CNDH es que la conducta consistente en expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados no afectan ni lesionan de ninguna forma el bien jurídico tutelado, es decir, la hacienda pública, pues la descripción típica del delito no señala la intención dolosa ni el resultado material consistente en causar perjuicio a la hacienda pública o el hecho de que se omita el pago de alguna contribución con motivo del uso de dichos comprobantes para efectos fiscales, ya que la simple conducta de expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados no genera per se un daño a la hacienda pública, pues para ello, tendría que existir la intención de evadir obligaciones contributivas con dichos comprobantes fiscales.

En cumplimiento a la acción de inconstitucionalidad presentada por la CNDH, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) la declaró procedente y parcialmente fundada en razón de lo siguiente; reconoció la validez del procedimiento legislativo por el que se emitió el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el ocho de noviembre de dos mil diecinueve y también reconoció la validez del párrafo primero, del artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación y declaró la invalidez de los artículos 167, párrafo séptimo, del Código Nacional de Procedimientos Penales, 5, fracción XIII, de la Ley de Seguridad Nacional, así como 2º, párrafo

primero, fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, así también se declaró la invalidez por extensión los artículos 167 del CNPP, exclusivamente en los párrafos y porciones que establecen los supuestos de procedencia de la prisión preventiva oficiosa, así como el párrafo segundo del artículo 187 del mismo ordenamiento federal.

### **JUSTIFICACIÓN**

El presente trabajo puede contribuir como lectura de apoyo para que cualquier persona interesada en conocer los delitos fiscales pueda diferenciar las infracciones fiscales que únicamente ameritan sanciones administrativas de los delitos fiscales que ameritan pena corporal, así también cuando la autoridad pueda en su caso calificarlo como delincuencia organizada y en consecuencia que amerite pena de prisión preventiva oficiosa de acuerdo a los que establece el artículo 19, de nuestra Carta Magna.

Al mismo tiempo, puede ayudar a persuadir a los contribuyentes que enajenan o adquieren comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados a que no incurran en este tipo de delitos fiscales a sabiendas de que si lo hacen tendrán sanciones penales de índole corporal porque el ministerio público puede encontrar elementos suficientes y tipificarlo como delincuencia organizada.

### **PROBLEMA**

Históricamente nuestro país ha presentado niveles muy bajos de recaudación tributaria. Una de las principales causas son la evasión y la elusión fiscal, y también la falta de cultura contributiva del ciudadano ya que no se tiene la credibilidad en la asignación de los recursos financieros por parte de nuestros representantes y tampoco hay transparencia por parte del Estado.

Tan solo en los últimos años el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha detectado que, los esquemas de facturación falsa involucran tanto a personas físicas, como a personas

morales, y en los ejercicios fiscales del 2017, 2018 y 2019 se facturaron 339,000 millones de pesos.

En el mes de diciembre de 2023, se tienen identificados públicamente a 10,798 sujetos que en definitiva incurrieron en esquemas de facturación falsa.

La evasión fiscal en México equivale a 2.5 por ciento del producto interno bruto (PIB), unos 575 mil millones de pesos anuales aseguró Gabriel Yorio, Subsecretario de Hacienda en entrevista con La Jornada el 10 de septiembre de 2020.

En la exposición de motivos del decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en lo referente a la creación del artículo 69-B del mismo código tributario, se indica que una de las causas que más daños causan y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal por parte de la SHCP son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, mediante instrumentos eficaces que permitan combatir formalmente el referido fenómeno.

## **HIPÓTESIS**

No todos los incumplimientos por las obligaciones fiscales ameritan pena de prisión como muchas personas piensan, existen infracciones fiscales que solamente ameritan sanciones administrativas y existen a su vez delitos fiscales que ameritan penas corporales, algunos son más graves que otros al grado de que la autoridad pueda calificarlos como delincuencia organizada con la agravante que esto implica.

## **OBJETIVO GENERAL**

El objetivo de este trabajo es analizar si el delito de compra venta de comprobantes fiscales comprobantes fiscales que amparan Operaciones Inexistentes, Falsas o Actos Jurídicos

Simulados se puede tipificar como delito de delincuencia organizada que amerita prisión preventiva oficiosa según lo estipulado en el artículo 19 constitucional.

### **BREVE NARRATIVA DE CAPÍTULOS**

En el primer capítulo se establece el marco teórico de la investigación, identificando las obligaciones de los contribuyentes, el incumplimiento de las contribuciones, se hace la distinción entre una infracción fiscal y un delito fiscal, la simulación de los actos jurídicos, la responsabilidad penal por la comisión de delitos cometidos por personas morales y la diferencia entre prescripción y caducidad en materia penal fiscal.

En el segundo capítulo se aborda lo referente a la metodología de la investigación entre los cuales están la descripción del problema de investigación que en este trabajo de investigación es la baja recaudación tributaria de nuestro país derivada de los delitos que cometen los contribuyentes al realizar operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas, el planteamiento del problema que en este caso es analizar si el delito que se comete al comprar o enajenar comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas se considera delincuencia organizada, así como también el objetivo de la investigación, la justificación de la investigación, la delimitación temporal, la hipótesis y la matriz de congruencia.

En el tercer capítulo se establecen los resultados obtenidos al realizar la encuesta a los contribuyentes objeto de estudio y también las conclusiones a que se llegó para responder a la pregunta de que si el delito que cometen los contribuyentes que compran o enajenan comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados se puede tipificar como delito de delincuencia organizada.

# CAPÍTULO 1

## 1. MARCO TEÓRICO

En este capítulo se exponen los antecedentes, las principales teorías, conceptos y también los argumentos e ideas que sustentan el presente proyecto de investigación hasta la fecha de conclusión de este trabajo.

### 1.1 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

El artículo 31 Fracción IV de nuestra Carta Magna nos obliga a contribuir al gasto público y por consecuencia tantos mexicanos como extranjeros que se ubiquen en los supuestos establecidos en nuestro código tributario tenemos que cumplir con esta obligación cuando nos dediquemos a actividades gravadas por la ley ya sea de manera originaria o derivada.

#### 1.1.1 La relación tributaria

En el momento que “una persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por la ley fiscal, surgen de inmediato entre ellas y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria”. (Margáin Manautou, 1985, p. 299).

Para Dino Jarach (1982), en su libro: *El hecho imponible*,

[...] la relación tributaria es, un concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo: ella surge, en efecto, por el verificarse del hecho imponible; el acto de determinación no es un elemento de la relación tributaria sustancial, sino un acto de naturaleza jurisdiccional (por lo menos objetivamente), en cuanto realiza una concreta voluntad de ley, es decir, la voluntad de que, en cuanto se verifique el hecho imponible, surja un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo. En

algunos casos, sin embargo, el derecho sustantivo se puede aplicar directamente sin necesidad de esta actividad jurisdiccional, en otros casos, de manera análoga al derecho penal, no puede realizarse directamente sino solamente mediante la actividad del órgano llamado a pronunciar la existencia y el monto de la obligación. En el primer caso el acto de determinación existe sólo en cuanto no exista el cumplimiento espontáneo, en el segundo caso debe existir siempre; pero siempre es de naturaleza jurisdiccional y, a nuestro parecer, parangonable a una sentencia de mero "accertamento" o, junto con la orden de pagar, a una sentencia de condena" ( p. 42).

Por lo tanto, para que nazca la relación tributaria es suficiente con que una persona ya sea física o moral realice actividades que la ley establezca como gravadas con cualquiera de los impuestos.

### **Elementos de la relación tributaria sustancial**

Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria (Jarach, 1982, p. 65). Por lo que no nos quedemos con la idea de que los elementos de la relación tributaria son solo cuatro, sino que, pueden existir otros más ya sea por causa originaria o derivada.

#### **1.1.2 El objeto del tributo**

El objeto del tributo lo debemos entender como aquello que dicha ley tributaria grava, es decir, como para poner un ejemplo: La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava actos o actividades.

“Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado con el hecho imponible” (Rodríguez Lobato, 1982, p.112).

### **1.1.3 La fuente del tributo**

La fuente del tributo la podemos entender como la actividad o actividades gravadas por la ley que realiza el sujeto pasivo de la obligación tributaria, bien sea por causa originaria o derivada, por lo que, cuando el contribuyente realiza actividades gravadas por la ley tributaria, es en ese momento en que da origen la fuente de la tributación.

Según Rodríguez Lobato (1982) en su libro *Derecho Fiscal*:

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando como la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales (p. 113).

Por lo que el único sujeto obligado en ésta relación jurídica es el sujeto pasivo de la relación jurídica, siempre y cuando realice las acciones jurídicas o de hecho establecidas en la norma fiscal.

### 1.1.4 El hecho imponible

Cuando el sujeto pasivo realiza las situaciones previstas en la ley tributaria se da el nacimiento del hecho imponible. Para Hernández Monrreal el “presupuesto de hecho imponible adquiere, en la obligación tributaria sustantiva, un papel relevante porque constituye el elemento imprescindible de la misma; el tributo existe porque se realizó el hecho y, por tanto, el sujeto activo podrá exigir el tributo de aquellos que efectivamente realizaron las situaciones de hecho previstas en la ley tributaria. Se advierte que la expresión “hecho generador” no debe confundirse con el “presupuesto de hecho imponible”, ya que este término no genera cosa alguna ni constituye un elemento integrante de esta institución jurídica tributaria”. (2017, p. 2)

Dino Jarach (1970) en su obra *“El hecho imponible”*, menciona que es aquel puente que necesita la ley para que exista la obligación, porque para él: La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones; por lo tanto existe necesariamente en toda la obligación legal una definición, por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos, las situaciones de hecho o las situaciones base en virtud de las cuales cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo. (p. 67)

En cambio para Martínez Flores (2019) en su libro: *Derecho Fiscal Práctico* menciona que el hecho imponible lo debemos entender de manera muy sencilla como el acto que genera la aplicación de una determinada norma que motiva algún derecho u obligación que conlleva a una actividad de hacer o realizar, siendo el fin primordial el pago de la contribución o el crédito fiscal; y que también se le conoce como el hecho generador. (p. 1)

Por lo tanto cuando un contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria realiza un acto o actividad que le genera una obligación fiscal está generando una obligación con la cual debe de cumplir en los plazos establecidos en la norma.

### **1.1.5 El nacimiento de la obligación fiscal**

El nacimiento de la obligación fiscal lo debemos de entender como aquel momento en que el sujeto pasivo denominado contribuyente realiza las actividades gravadas por la ley fiscal y reconoce que debe cumplir con dichas obligaciones fiscales.

Ríos (2020) menciona que las obligaciones surgen en el momento en que el sujeto pasivo realiza el llamado hecho generador, es decir, al realizar ciertas situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales. El pago del tributo es la principal obligación tributaria de los contribuyentes, sin embargo, también existen otras obligaciones diferentes a las de pago, entre las que destacan la inscripción o alta en el RFC (Registro Federal contribuyentes), la presentación de declaraciones informativas, el llevar la contabilidad general, la expedición de comprobantes fiscales, el efectuar retenciones, la expedición de constancias, entre otras. (p. 118)

La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis o incidencias, por ejemplo, la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta (ISR), es el momento en que una persona física o persona moral obtiene ingresos por actividades empresariales, industriales, ganaderas, pesca, silvícolas, etc. (Rodríguez Lobato, 1986, p. 120) [O por citar otro ejemplo, cuando una persona moral dedicada a la venta de dulces con alto contenido calórico obtiene ingresos por esta actividad económica entonces nace su obligación de pagar el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS)].

Para Rodríguez (1986) en el nacimiento de las obligaciones tributarias se pueden identificar las siguientes características:

- Distinguir el momento en el cual se origina la deuda impositiva de aquellos otros en los que surgen deberes tributarios de tipo formal como la presentación de declaraciones.
- Determinar la ley aplicable de la materia, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible de la que se produce cuando se realiza el acta administrativa de liquidación.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados por la norma, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes legales.
- Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el momento inicial para el cómputo de plazos.
- Fijar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria. (Rodríguez, 1986, p. 120)

En nuestra legislación encontramos el hecho imponible en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Por lo tanto debemos diferenciar los siguientes conceptos de la siguiente manera; Objeto del tributo lo debemos entender como aquello que la ley tributaria grava; fuente del tributo como aquel momento en que el sujeto pasivo realiza las actividades gravadas por la norma; el hecho imponible como el acto en que el sujeto pasivo realiza las actividades previstas en la norma y el nacimiento de la obligación fiscal como aquel momento en que el sujeto pasivo reconoce sus obligaciones fiscales.

## 1.2 INCUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES

Cuando el sujeto pasivo de las contribuciones no realiza sus declaraciones fiscales en la fecha estipulada en la norma entonces estamos ante el incumplimiento de dichas contribuciones, si bien es cierto que existe en la norma fiscal la figura de los recargos y de la actualización de las contribuciones, debemos tener presente que la autoridad fiscal puede requerir el cumplimiento de dichas obligaciones y si ésta es descubierta por la autoridad antes de que se cumpla con dicha contribución el contribuyente puede ser sujeto a las denominadas multas fiscales.

### 1.2.1 Incumplimiento doloso

El incumplimiento doloso se presenta cuando el sujeto comete una infracción o delito con la intención de realizarlo. Carrasco (2017) menciona que aquí hay dolo, que consiste en causar intencionalmente un resultado, con conocimiento y conciencia de la antijuricidad del hecho.

Y también menciona que en el incumplimiento doloso existen dos elementos:

- **Moral o ético.** Saber que se violenta o infringe la norma fiscal
- **Volitivo.** Es la voluntad de realizar la conducta antijurídica.

Dicho de otra forma, el dolo está vinculado al aspecto psicológico del particular, que se traduce en buscar un resultado sancionado por las leyes fiscales penales, como defraudar al erario mediante la falsificación de recibos y demás documentación oficial, como hologramas, etcétera.

En cuanto a la materia, hay que tener presente las agravantes, que pueden provocar una sanción mayor cuando se trata de infracciones o una pena más elevada respecto de los delitos fiscales. (Carrasco, 2017, p. 322)

Es decir, en el cumplimiento doloso existe la voluntad del sujeto pasivo de causar un daño al sujeto activo de la relación tributaria, que es incumplir con declarar correctamente sus declaraciones fiscales con la consecuencia de los delitos fiscales a que se puede hacer acreedor.

## **1.2.2 Incumplimiento culposo**

Para Gallardo Castillo (2008) en su libro: *Los principios de la potestad sancionadora, teoría y práctica*:

“La culpa ocurre cuando se lleva a cabo la conducta sin orientar la voluntad a la producción de un resultado típico, sin embargo, éste surge a pesar de ser previsible y evitable, por negligencia o imprudencia. En tanto que el dolo es protagonista en el campo del Derecho penal, la culpa lo es en el ámbito de las infracciones administrativas y, entre éstas, las fiscales”. (Gallardo, 2008, p. 161)

Todo actuar culposo comporta por parte del sujeto una conducta equivocada. Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, debió el sujeto conducirse de manera distinta a como lo hizo. La raíz de que no lo hiciera se encuentra siempre en que no calculó correctamente las consecuencias de su conducta, bien porque no se representó la posibilidad del resultado, bien porque creyó erróneamente que la posibilidad que se representaba no ocurriría. (Plascencia Villanueva, 2014, p. 126)

En el incumplimiento culposo el sujeto pasivo de la relación tributaria realiza una conducta con negligencia o imprudencia, como por ejemplo no cumplir con sus declaraciones fiscales en el tiempo que la ley marca para dicha obligación y es descubierto por las autoridades fiscales, entonces puede ser sujeto a requerimientos, créditos fiscales o embargos en la vía administrativa.

### 1.2.3 Incumplimiento por causas externas

Cualquiera que sea el sentido en que se tomen las expresiones caso fortuito y fuerza mayor, ambas sirven para indicar la naturaleza insuperable de un obstáculo que ha impedido la ejecución de la obligación, y sus efectos jurídicos son los mismos. (Borja Soriano, 1982, p. 474)

En cambio Venegas (2010), nos menciona que hay situaciones en que no podemos controlar ciertos eventos, como pueden ser los fenómenos naturales, por ejemplo, una tormenta, huracanes, un terremoto, o un incendio, los cuales pueden provocar el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente o de los demás obligados y, como reza el adagio, “nadie está obligado a lo imposible”, por lo que las circunstancias evidentemente deben ser tomadas en consideración por las autoridades fiscales antes de aplicar una sanción por incumplimiento”.(Venegas Álvarez, 2010, p. 238)

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece: “No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.” (Venegas Álvarez, 2010, p. 238)

En igual sentido pueden interpretarse los criterios jurisprudenciales siguientes:

#### **CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR EN MATERIA ADUANERA. OPERA AÚN ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN EXPRESA EN LA LEY DE LA MATERIA.**

En la tesis de jurisprudencia 190 de la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* 1917-2000, Tomo III, Materia Administrativa, Quinta Época, página 179, de rubro: “CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL.”, el más Alto Tribunal del país sostuvo que como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o la fuerza mayor liberan al causante del

cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado, y que, la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretende llegar a la mayor equidad. En este contexto, es inconcuso que la aplicación de dichos supuestos a la materia fiscal como excluyentes en el cumplimiento de una obligación tributaria, se basa en los principios generales de derecho, por lo que la misma razón opera en materia aduanera que es una rama del derecho tributario, con independencia de que la ley relativa no los regule expresamente.

#### **1.2.4 Cumplimiento extemporáneo pero espontáneo**

Carrasco Iriarte (2017) en su libro denominado: *Derecho Fiscal I* menciona lo siguiente respecto al cumplimiento extemporáneo pero espontáneo y nos dice:

La figura jurídica del pago espontáneo se encuentra prevista en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, esto es, que antes de presentar las declaraciones correspondientes de manera correcta tengamos una notificación.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, una revisión de gabinete, una auditoría electrónica o haya mediado requerimiento de obligaciones fiscales o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen. (Carrasco Iriarte, 2017, p. 200)

Es decir, en este tipo de incumplimiento no existirá infracción alguna puesto que las declaraciones fiscales se presentaron antes de que mediara requerimiento por la autoridad fiscal, y es por eso que en nuestro Código Tributario se contempla la figura de los recargos cuando se realicen pagos extemporáneos.

### **1.2.5 Exigencia de presentar declaraciones y eventual cobro provisional**

Desde el momento en que el contribuyente realiza actividades gravadas por la norma fiscal y se registra en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ante la autoridad fiscal se obliga a presentar sus declaraciones fiscales de acuerdo a las diferentes fechas del régimen fiscal en el que tribute y en caso de no cumplir con dichas obligaciones la autoridad fiscal le puede exigir el cumplimiento de éstas, incluso imponiendo multas.

Atendiendo a Domínguez Crespo (2017) en su libro denominado: *Derecho Tributario Tomo I: Teoría General y Procedimientos* nos señala lo siguiente:

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación (CFF) señala la facultad de las autoridades fiscales para exigir la presentación de “declaraciones, avisos y demás documentos” que las personas obligadas a ello no lo hubieran hecho dentro de los plazos señalados en las normas. Para tales efectos, procederá imponiendo multas y requerir hasta en tres plazos señalados en las normas. Para tales efectos, procederá imponiendo multas y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido, concediendo plazos de 15 días en cada requerimiento.

Hechos los requerimientos antes mencionados y tratándose de la “presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones”, la autoridad puede hacer efectiva “una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate”.

Como podemos observar, la omisión de presentar declaraciones de pago de contribuciones puede activar la posibilidad de que la autoridad, aún sin cerciorarse de

la realidad económica del contribuyente exija, o “haga efectivas”, un monto igual al de la declaración de mayor valor de los seis meses anteriores.

Dicha cantidad no libera a los contribuyentes de la obligación de presentar la declaración omitida.

Suponiendo que el contribuyente presente su declaración después de haberse notificado la cantidad determinada por la autoridad, el monto pagado por el contribuyente se disminuirá del que determinó la autoridad y de todas formas deberá pagar la diferencia. Únicamente en declaraciones subsecuentes se podrá compensar el monto pagado en exceso.

El último párrafo del artículo 41 del CFF advierte que el incumplimiento de tres o más requerimientos relacionados a una misma declaración implicará poner en conocimiento de la autoridad competente (Ministerio Público) para que proceda por el delito de desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente. (Domínguez Crespo, 2017, p. 138)

Por lo tanto, cuando la autoridad fiscal nos requiera una obligación fiscal tenemos que cumplir con la obligación fiscal y también con la contestación a dicho requerimiento, puesto que si no lo hacemos de esa manera tendríamos que pagar dos infracciones, la primera por no haber cumplido con la obligación fiscal antes del requerimiento y la segunda infracción por no dar contestación a dicho requerimiento de obligaciones fiscales.

### **1.3 CONCEPTO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS CLASIFICACIONES**

Según Venegas (2010) “Las infracciones tributarias son acciones u omisiones por las que se incumplen los mandatos imperativos de las normas tributarias. Se trata de omisiones y acciones dolosas o culposas que la ley señala como infracciones”. (Venegas Álvarez, 2010, p. 245)

Se denominan acciones cuando realizamos actos tendientes a cometer las infracciones y denominados omisiones cuando incumplimos con las obligaciones tributarias.

### 1.3.1 Caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales

Lomelí (1979) señala los siguientes caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales:

1. Para que exista dicha responsabilidad fiscal, debe haber violación de una norma de derecho tributario
2. La violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el fisco, y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos según lo establece nuestra Carta Magna.
3. La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etcétera.
4. Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.
5. En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas. (Lomelí Cerezo, 1979, p. 183)

El Estado necesita las contribuciones para sufragar el gasto público establecido en nuestra Carta Magna por lo que los contribuyentes tenemos esa obligación de carácter formal, y

en caso de no cumplir con dicha norma podemos ser sujetos de sanciones administrativas o penales.

### **1.3.2 Clasificación de las infracciones**

Una clasificación muy atinada a la clasificación de las infracciones es la que nos menciona Bedolla (2020) quien nos define lo siguiente en su libro denominado *“La ley Antilavado y su vinculación con la defraudación fiscal”*:

Las infracciones, faltas o contravenciones a las disposiciones fiscales se pueden dividir en dos especies:

- a) Las infracciones administrativas, las cuales son determinadas o sancionadas por la autoridad administrativa y tienen como sanción penas distintas de la privación de la libertad.
- b) Delitos fiscales, que son aquellos sancionados con pena privativa de la libertad.

Las infracciones pueden clasificarse en:

#### **Delitos y faltas**

Los delitos son sancionados por la autoridad judicial, y las faltas son sancionadas por la autoridad administrativa. (Molina, 2018, p.35)

#### **Contínuas**

Son aquellas en que la conducta del infractor se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse, sino que se sigue cometiendo con el transcurrir del tiempo, hasta que cesa la conducta.

#### **Simples y complejas**

Simples son aquellas en que con una conducta se transgrede un solo ordenamiento.

Complejas, entendidas como aquellas que con una sola conducta transgreden varios ordenamientos.

### **Leves y graves**

Las primeras son aquellas que de manera involuntaria o descuido del contribuyente son cometidas, pero con ausencia de dolo. Un ejemplo sería la presentación de algún tributo que por descuido sumamos o quitamos un dígito cero mexicano a la cantidad determinada, por ejemplo, la determinación del tributo fue de \$ 100,000.00 pesos, pero omitimos por error de dedo un "0" y pagamos \$ 10,000.00 pesos, la ausencia del dolo se demuestra al realizar un pago complementario.

Caso contrario si por error aumentamos un cero entonces estaríamos ante un pago de lo indebido, mismo que sí puede compensarse, acreditarse o solicitarse en devolución, puesto que estamos ante la presencia no de un saldo a favor sino de un pago de lo indebido.

Las graves son aquellas que se cometen y tienen como característica la concurrencia del dolo, esto es, que se cometen con la plena conciencia de que estamos cometiendo un delito, y además sabemos que pueden ser sancionados por la autoridad correspondiente clasificados algunos como evasión o defraudación fiscal, que terminan por mermar los ingresos para la autoridad fiscal y que por consecuencia dificulta el cumplimiento constitucional de proveer a los gobernados de bienes y servicios (p. 73).

### **Otras clasificaciones son como sigue:**

Otra clasificación de las infracciones es la que nos menciona Carrasco (2017), quien las clasifica de la siguiente manera:

- a) Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo: no pagar una contribución.

- b) Infracciones en las cuales no existe perjuicio económico, por tratarse de la no presentación de declaraciones informativas
- c) Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las culposas no existe la voluntad.
- d) Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva. (Carrasco, 2017, p. 342)

**Tabla 1. Clasificación de las infracciones y sanciones establecidas en el CFF**

Infracciones	Sanciones o multas
1. Relacionadas con el registro federal de contribuyentes (art.79, CFF).	Art. 80, CFF
2. Vinculadas con la obligación de pagar las contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos e información y con la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet o de constancias (art. 81, CFF).	Art. 82, CFF
3. Asociadas con la obligación de llevar contabilidad (art. 83, CFF).	Art. 84, CFF
4. Relacionadas con las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (art. 84-A, CFF).	Art. 84-B, CFF
5. Referentes a los usuarios de los servicios y los cuentahabientes de las instituciones de crédito (art. 84-C, CFF).	Art. 84-D, CFF
6. Vinculadas con las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple (art. 84-E, CFF).	Art. 84-F, CFF
7. Relacionadas con las casas de bolsa (art. 84-G, CFF).	Art. 84-H, CFF
8. Personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos (art. 84-I, CFF).	Art. 84-J, CFF
9. No informar al SAT sobre los estados de cuenta (art. 84-K, CFF).	Art. 84-L, CFF
10. Asociadas con las facultades de comprobación (art. 85, CFF).	Art. 86, CFF
11. Referentes a los marbetes, precintos o envases que contengan bebidas alcohólicas (86-A, CFF).	Art. 86-B, CFF
12. Vinculadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y Tabacos labrados (art. 86-E, CFF).	Art. 86-F, CFF

13. Cigarros y tabacos labrados. Por no imprimir código de seguridad (art. 86-G). Por no tener impreso el código de seguridad en tabacos labrados (arts. 86-I y 86-J).	Art. 86-H, CFF
14. Concernientes a los funcionarios o empleados públicos (art. 87, CFF).	Art. 88, CFF
15. Relacionadas con responsabilidades de terceros (art. 89, CFF).	Art. 90, CFF
16. Vinculadas con los dictámenes de estados financieros del contador público, por no informar de la omisión de contribuciones (art. 91-A, CFF).	Art. 91-B, CFF

**Fuente: Adaptada de Carrasco (2017). (p. 344)**

Tabla que nos muestra las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación con su correspondiente sanción o multa.

### 1.3.3 Diferencia entre infracción y delito

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 73 fracción XXI inciso b) le otorga facultades al Congreso de la Unión para establecer leyes que establezcan los delitos y las faltas contra la Federación, así como las penas y las sanciones correspondientes.

#### **Artículo 73 CPEUM: El Congreso tiene facultad:**

XXI: Para expedir:

b) La legislación que establezca los delitos y las faltas contra la Federación y las penas y sanciones que por ellos deban imponerse; así como legislar en materia de delincuencia organizada;

Para Padrón (2015) en su obra *“El delito de defraudación fiscal en México es inconstitucional y se aplica discrecionalmente en perjuicio del contribuyente”* nos menciona que:

Es bastante complejo elaborar una definición de la infracción fiscal que nos proporcione una noción que exprese lo material y formal de cada uno de sus elementos; sin embargo, sería deseable que se incluyera en la ley para simplificar la interpretación sistemática de la misma y así evitar el cúmulo de controversias sobre el tema. La infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la cual es responsable una persona física o moral y que se encuentra sancionada con una pena económica o corporal. ( Padrón Álvarez, 2015, p. 116)

En cambio, en nuestra legislación el concepto de delito lo encontramos en el artículo 7° de nuestro Código Penal Federal (CPF) el cual nos lo define como el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

Según Venegas (2010), otra diferencia entre infracción fiscal o delito fiscal la podemos encontrar a partir del órgano que conoce de ellos. Si es un órgano judicial, se trata de delitos cuyas sanciones son primordialmente las penas, y si las determina y aplica un órgano administrativo, se trata de infracciones con sanciones administrativas. (Venegas Álvarez, 2010, p. 234)

## **1.4 DELITOS FISCALES**

Los delitos fiscales son aquellos contemplados en nuestro CFF, los cuales merecen una sanción ya sea por omisión o por acción y dependiendo del monto de lo defraudado al fisco federal o incluso al fisco local.

El académico Vereza Gómez (2022) en su artículo *“La acción penal en materia fiscal”* nos menciona que si analizamos el CFF podemos observar que en ninguno de sus apartados se

define que es un delito en materia fiscal. Por lo que podría pensarse que si la ley de la materia no establece o define qué es un delito, luego entonces como no se menciona, estaríamos ante la inexistencia de los mismos. Y sobre todo que el propio artículo 7 del Código Penal Federal (CPF) impone de una manera tajante que el delito es todo acto u omisión que sancionan las leyes penales. Por lo tanto, si no estuviesen contempladas determinadas conductas dentro de la legislación penal, luego entonces no podrían ser consideradas como delitos. (Verea Gómez, 2022, p.16)

En el artículo 6° del CPF nos ofrece el sustento legal requerido:

Y también menciona que: “Cuando se cometa un delito no previsto en el código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente código y, en su caso, las conducentes del libro segundo y que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.” (Verea Gómez, 2022, p.16)

El delito en materia fiscal el acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales. Y en especial por el CFF, el cual es el ordenamiento fiscal que estipula qué conducta podría ser considerada como delito, y sus correspondientes sanciones. (Verea Gómez, 2020)

Por su parte Domínguez Crespo (2017) nos define a los delitos fiscales de la siguiente manera:

Los delitos fiscales encierran una particularidad respecto a otros delitos, en tanto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la única persona que puede acudir ante el Ministerio Público ya sea a denunciarlos o querrellarse.

Vale la pena una reflexión antes de profundizar en los aspectos técnicos de los delitos fiscales y es aquella que tiene que ver con el exceso en que incurre el Legislativo al momento de tipificarlos.

Domínguez (2017) establece como ejemplo respecto al exceso en que ha caído el Legislativo en el tipo penal básico de la defraudación fiscal: quien “con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”. Como puede observarse, utilizar engaños claramente nos lleva a pensar en maquinar un esquema de defraudación, pero el “aprovechamiento de errores”, puede ser una simple omisión que conlleve a exceptuar total o parcialmente una contribución u obtener un beneficio indebido. En ese último supuesto pueden caer (podemos caer) básicamente todas las personas que no tengan pleno conocimiento de sus múltiples obligaciones tributarias y que al omitir alguna de ellas por error contribuyan en menor cuantía de la debida. (p. 160)

El Legislativo tipifica como defraudación fiscal cualquier error que desemboque en pagar menos pero no hace distinción de cuantías ni parece querer castigar solamente conductas que no den pie a dudas respecto a la existencia de dolo o una culpa grave. Bajo esa circunstancia, el señor que vende elotes y que no declara (y por consecuencia omite) está cometiendo ese delito; la señora que renta un cuarto y no paga impuesto por su ingreso también lo comete; el empresario que cometió el error de deducir gastos que no califica así la autoridad también es un delincuente. ¿Qué sentido tiene crear un tipo penal tan amplio si de forma cotidiana vemos que se actualiza y sin embargo la autoridad rara vez aplica esta norma? ¿No sería mejor acotar mucho más el delito y hacer que la autoridad lo persiga en la mayoría de las veces que ocurra, en lugar de mantenerlo tan amplio y casi nunca castigarlo? Pasan las décadas y seguimos sin poder distinguir sin claridad la diferencia entre un error contable involuntario y una decisión bajo un esquema.

Si leemos todo el catálogo de conductas tipificadas como delitos fiscales encontraremos un afán del Legislativo para encuadrar casi cualquier conducta que a su criterio es reprochable, pero a nuestro entender no pocas veces incurre en vaguedades y en tipificar conductas perfectamente normales de la vida cotidiana que no deben clasificarse a quienes las realizan como delincuentes. Por ejemplo, menciona Domínguez (2017), la fracción VIII del artículo 109 del CFF el cual sanciona con las mismas penas al delito de defraudación fiscal por darle efectos fiscales a los comprobantes fiscales digitales cuando no reúnan los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF. Es decir, si hago deducible un gasto cuyo comprobante fiscal carece de, por ejemplo, valor unitario, el número de cuenta predial en caso de arrendamiento, la forma de pago o cualquier otro, soy un delincuente. (p. 161)

Los responsables de un delito fiscal pueden ser pluralidad de sujetos, con pluralidad de conductas, tal como se señala en el artículo 95 del CFF (quien concierte, realice, cometa, se sirva de otra persona como instrumento, induzca, ayude o auxilie a otros, etcétera.)

#### **1.4.1 Carácter que tendrá la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los delitos fiscales**

De acuerdo con el artículo 92 de nuestro código tributario, la SHCP tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en esta ley y entonces será ésta dependencia que acudirá al ministerio público a presentar su querrela.

#### **1.4.2 Bien jurídico protegido**

Según Pérez (2001), en su artículo “Derecho financiero y Tributario el bien jurídico protegido que se tutela en los delitos fiscales no es otro que la Hacienda Pública entendida en un sentido funcional, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico de los Entes públicos, y, en concreto, de los derechos económicos consistentes en los créditos tributarios”.

#### **1.4.3 Delito de defraudación fiscal**

Nuestro código fiscal establece en el artículo 108 el delito de defraudación fiscal, en los siguientes términos:

Art 108 CFF. - Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

## **SUJETOS**

Según Mir Puig (2006), el tipo penal supone la presencia de tres sujetos que se encuentran en una determinada relación recíproca: el sujeto activo, (quien realiza el tipo), el sujeto pasivo (el titular del bien jurídico-penal atacado por el sujeto activo) y el Estado (llamado a reaccionar con una pena). (p. 219)

### **a) Sujeto activo**

El sujeto activo en el delito de defraudación fiscal únicamente puede ser una persona física y así lo acepta la mayoría de los penalistas, excluyendo la posibilidad de que las llamadas personas morales puedan ser sujetos activos del delito. En este sentido el Código Penal Federal en su artículo 11, ratifica la aseveración anterior. En efecto, sólo son responsables como sujetos activos del delito las personas físicas, como puede ser algún miembro o representante de una

persona jurídica; y esta, en todo caso, podrá ser objeto de medidas de seguridad que consisten en la suspensión y aun la disolución de la persona moral, cuando se estime necesario para la seguridad pública.

Solo la persona física, que además sea imputable, podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo quien reúna la calidad de contribuyente o representante legal u obligado solidario, o retenedor de éste, e incurra en la conducta típica, y por excepción también podrá cometer el delito a que nos referimos un tercero, es decir, cualquier persona. (Orellana Wiarco, 2004, p. 147)

#### **b) Sujeto pasivo**

El contribuyente, una vez que ha identificado sus obligaciones fiscales se convierte en el sujeto pasivo que debe cumplir estas obligaciones ante el sujeto activo; son estos dos conceptos los que se deben identificar en el inicio de la relación tributaria.

Arrija Vizcaíno (2012) en su obra *Derecho Fiscal* define al sujeto pasivo de la obligación tributaria de la siguiente manera:

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe entender a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa. (p. 480)

En un primer acercamiento podemos decir que el obligado es la persona que realizó un hecho imponible, quien dio nacimiento a un tributo, también llamado causante. De acuerdo con el artículo 1 del CFF, puede tratarse de personas físicas o morales, incluidos los propios gobiernos nacionales o extranjeros.

Existen dos clases de sujetos pasivos:

### **Personas físicas**

Es la persona natural dotada de capacidad de goce, que en cualquier momento puede adquirir derechos y obligaciones, y en los casos de menores de edad o incapaces tendrán un representante legal quien ejercerá todas las obligaciones como sujeto pasivo.

### **Personas morales**

Las personas morales las debemos entender tal como las define la Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual en su artículo séptimo: “Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.” (Martínez Flores, 2020, p. 21)

### **Atributos del sujeto pasivo:**

#### **Capacidad**

La capacidad legal para ser obligado tributario no representa ninguna característica particular elaborada por el Derecho Tributario diversa al Derecho Común. De esa forma, tenemos que la capacidad de ser sujeto pasivo surge con el nacimiento y concluye con la muerte de las personas físicas, al igual que la capacidad de goce prevista en el Derecho Común.

La capacidad de ejercicio o de realizar por uno mismo los actos propios del obligado tributario tienen los mismos elementos que la capacidad de ejercicio para el Derecho Civil. De tal manera que tratándose de menores de edad o incapaces, por imperio de ley quienes la patria potestad o la tutela “son los legítimos representantes de los que están bajo ella” (artículo 425 del Código Civil Federal).

### **Residencia fiscal**

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, como bien señala Rodríguez Lobato, (1986) “tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras” (Rodríguez Lobato, 1986, p. 63).

### **Domicilio fiscal**

Otro importante atributo del sujeto pasivo es el domicilio fiscal. Determinar el domicilio fiscal es importante por varias razones:

1. Ahí las autoridades fiscales podrán realizar diligencias que exijan presencia física del contribuyente o su representante, tales como notificaciones, requerimientos, verificaciones, etcétera.
2. Nos permite establecer con precisión cuales son las autoridades que conforme a su competencia territorial puedan resolver solicitudes del contribuyente o exigirle cumplimiento de obligaciones.
3. Es importante porque nos permite tener un lugar físico en el que el contribuyente sea localizable.
4. Varios impuestos tienen como un elemento objetivo de su configuración el domicilio de una persona, por tal razón, el domicilio es relevante “para la configuración de las situaciones y relaciones tributarias. (Dominguez Crespo, 2017, p.S/P)

#### **1.4.3.1 Defraudación fiscal genérica**

El artículo 108 del CFF define a la defraudación fiscal de la siguiente manera quien “con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna

contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”. Se presume este delito cuando existan ingresos o recursos provenientes de operaciones con recursos de procedencia ilícita. (Rodríguez Hurtado, 2015, p. 52)

Para el año 2022 se adicionan dos agravantes a los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables en el artículo 108, incisos j) y k) del código fiscal de la federación.

En el inciso j) que se adiciona, se establece una calificativa que agrava con una mitad más de la pena que corresponda, al delito base de defraudación fiscal y sus equiparables. Se agrava la sanción, para aquellos contribuyentes que simulen una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el título que también se incorpora, del Régimen Simplificado de Confianza, respecto de sus trabajadores. Se califica y agrava la simulación de las relaciones laborales. Esto como consecuencia de la reforma en materia de Subcontratación Laboral en algunos casos, en lugar de reconocer a los trabajadores como propios, las empresas simulan la prestación de servicios profesionales independientes.

Las agravantes son circunstancias accesorias en torno al hecho descriptivo como delito o tipo penal, que de producirse, generan un incremento de la pena aplicable al delito base, sin que dependa de ellas la existencia del ilícito. Empero, es cuestionable la constitucionalidad de la agravante en análisis, pues esta hipótesis prevé la misma conducta de simulación, que es en sí un engaño al que se refiere el tipo penal básico del artículo 108 del CFF, pues actualizándose este delito, necesariamente se configura tal calificativa, afectando el principio de legalidad por inexacta aplicación de la ley penal.

Por otro lado, en el inciso k) que se adiciona, se establece como calificativa que agrava la penalidad, con una mitad más a la pena que corresponda, la conducta del contribuyente que

deduzca, acredite, aplique cualquier estímulo o beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la Legislación Anticorrupción, como son: el dar por sí o por interpósita persona dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o tercero, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales.

#### **1.4.3.2 Defraudación fiscal equiparada**

El artículo 109 del CFF describe distintas conductas que son equiparables o sancionables igual que la defraudación, entre las que están incluir deducciones falsas, ingresos acumulables menores, omitir enterar en plazo cantidades retenidas, beneficiarse sin derecho a un subsidio o estímulo fiscal, etcétera.

#### **1.4.4 Delito de defraudación fiscal calificado**

El séptimo párrafo del artículo 108 CFF y tal como lo afirma Fernández (2021) indica: el delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes. (Fernández Sagardi, 2021, p. 458)

#### **1.4.5 Consecuencias penales derivadas de una inexistente razón de negocios**

Si bien no se cuenta con una definición explícita del término razón de negocios, de manera práctica se puede decir que está en función al propósito para el cual fue creada la entidad; lo que nos lleva a que todo costo/gasto realizado por la entidad, debe ser necesario e indispensable para la consecución del ingreso del contribuyente, y todo aquello que simule a “artificio” operaciones realizadas sin razones económicas, se podrán considerar como actos artificiosos o impropios.

La tesis 1ª. XLVII/2009 emitida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa.

Pero en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere, para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. (Sainos López, 2021, p. 66)

El artículo 5-A del CFF fue adicionado para el ejercicio 2021 y queda como sigue:

Cuadras Avilez (2021), menciona lo que se entiende por razón de negocios:

En el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios.

Analizando este párrafo de la ley, nos encontramos con agravios e inconstitucionalidades de parte de la autoridad, como de una manera discrecional y a criterio del notificador o auditor presume que la negociación carece de razón de negocios. (¿Y si este criterio es erróneo?) En pocas palabras la operación es simulada o fraudulenta y también a su criterio determina qué operaciones y el monto de éstas; la profundidad de este embate jurídico va más allá de la esencia del ser empresarial, porque esta nueva ley abre muchas incógnitas en nuestro día a día, ¿qué pasa con las empresas o personas que no requieren de infraestructura para generar riqueza en el territorio nacional? ¿Existen estas actividades económicas legales sin necesidad de infraestructura? Y por mencionar un ejemplo entre muchos, un influencer de YouTube, Instagram, Facebook, etc. Su única infraestructura es un celular, una cámara o un computador, ¿Carece de razón de negocio? ¿Estas prácticas legales en nuestro país carecen de seguridad jurídica? ¿No se puede ejercer actividad económica con pocos recursos? Cada vez más nuevos empresarios jóvenes se acercan a esta industria millonaria, ¿qué solución podríamos ofrecer?, que tributen en otro país porque sin saber carecen de razón de negocio, y se presume que incurrir en el delito de defraudación fiscal. (p. 16)

En cambio para Sainos (2021) la razón de negocios:

No solo se comprende, sino que se entiende que, independientemente de que se demuestre la razón de negocio de las operaciones, si la autoridad competente determina con base en sus investigaciones, que se trata de un delito fiscal en términos del artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, entonces sí habría responsabilidades y sanciones por dichos delitos en materia penal, y ya no sería propiamente por la falta de sustento de las operaciones, sino por la notoria y alevosa intención de hacer pasar una operación inexistente por una real, inclusive contando con la documentación necesaria. (p. 66)

#### **1.4.6 Operaciones simuladas equiparables a delincuencia organizada**

El 08 de noviembre de 2019 se publicó un decreto en el Diario Oficial de la Federación por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal; en tales

ordenamientos se establecen que los delitos de contrabando y su equiparable así como la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados (art. 113 Bis del Código Fiscal de la Federación) cuando su monto superara tres veces el previsto en la fracción III del artículo 108 del referido Código Fiscal, se considerarán como delitos Contra la Seguridad de la Nación y por tanto, ameritaran prisión preventiva oficiosa, sin embargo:

En la sesión pública celebrada pasado 25 de octubre de 2021, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió exclusivamente, por mayoría de ocho votos contra tres y, en sentido adverso al proyecto presentado por el Señor Ministro Don Fernando Franco González Salas, la invalidez de los artículos 5 fracción XIII de la Ley de Seguridad Nacional y, 167 párrafo séptimo fracciones I, II y III del Código Nacional de Procedimientos Penales, cuyo objeto era que, los delitos de Contrabando y su equiparable (arts. 102 y 105 fracciones I y V del Código Fiscal de la Federación, sancionados en las fracciones II y III del artículo 104 segundo párrafo, siendo calificados); Defraudación fiscal y su equiparable (arts. 108, 109 del Código Fiscal de la Federación) si su monto superara tres veces el previsto en la fracción III del artículo 108 del referido Código Fiscal siendo además calificados; como la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados (art. 113 Bis del Código Fiscal de la Federación) también cuando su monto superara tres veces el previsto en la fracción III del artículo 108 del referido Código Fiscal, se consideraran como delitos Contra la Seguridad de la Nación y por tanto, ameritaran prisión preventiva oficiosa.

El Tribunal Pleno no solo advirtió, que esos delitos no son de aquéllos que pueda decirse atentan contra la Seguridad Nacional y tampoco, están previstas en el catálogo que contempla el artículo 19 de la Carta Magna como delitos que ameritan la imposición de esa medida cautelar; medida esta que responde a un régimen excepcional y que claro está, no puede ser

ampliado/complementado por una Ley ordinaria, menos –valga decir– cuando ello se pretende alcanzar utilizando la Ley de Seguridad Nacional que obedece a otros fines, ya que dichos delitos no ponen en riesgo la estabilidad y existencia misma del Estado Mexicano; destacando como dichas normas vulneran igualmente el derecho convencional.

Con ello es claro, que el análisis que realiza el Tribunal Pleno aún no culmina, y que por ahora es aventurado realizar afirmaciones categóricas o, permitir que así se entienda, en el sentido que, en razón de la votación mencionada, ya se puedan echar las campanas al vuelo y, afirmar sin reparo, que los delitos por los cuales se han volcado las notas periodísticas en afirmar que no podrán ser objeto de prisión preventiva oficiosa, en realidad esto así vaya a ser.

Pareciera que, al unísono, toda la información que ha surgido para comunicar esta decisión, conllevara a que, en definitiva, por los delitos referidos sería imposible admitir que quienes sean imputados por estos no merecerán o mejor dicho, no necesariamente merecerán prisión preventiva de oficio y esto, no es del todo cierto. Existe un aire de confusión o al menos de falta de claridad o precisión que es necesario atajar.

La invalidez declarada por el máximo tribunal del país, ha sido únicamente relacionada con los artículos 5 fracción XIII de la Ley de Seguridad Nacional –que no es ni Ley penal, ni procesal penal– y 167 párrafo séptimo fracciones I, II y III del Código Nacional de Procedimientos Penales al que aquel remite y que, ingresa al catálogo de delitos de prisión preventiva oficiosa, los referidos; con pretensión de que, por esa vía, se consideraran delitos Contra la Seguridad Nacional y así, sostener la procedencia de esa medida cautelar.

En otras palabras, esa invalidez se declara, solo en cuanto a que, como los delitos mencionados no son, ni pueden ser delitos Contra la Seguridad Nacional, el ministerio público

federal no podrá solicitar prisión preventiva de oficio –ni esta podrá ser aplicada– en casos en que impute los mismos, bajo el argumento de constituir una amenaza contra la seguridad nacional, ya que, ni son delitos Contra la Seguridad Nacional, ni se pueden comprender en ese concepto. Así, argumentar sobre la base de la seguridad nacional para solicitar prisión preventiva de oficio en ese tipo de delitos queda desterrado de nuestro ordenamiento jurídico.

¿Puede entonces caber, aun así, la posibilidad que en estos delitos se llegue a imponer prisión preventiva oficiosa?

La reforma legal aludida, tocó a la vez la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada y al hacerlo, incluyó en su artículo 2 que refiere a los delitos que se consideran de delincuencia organizada, nuevas modalidades; sin más y con algunos cambios, los mismos delitos de Contrabando y su equiparable; Defraudación Fiscal y su equiparable y, la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados.

Como se dijo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció sobre la evidente invalidez que conlleva considerar la posibilidad de esa medida cautelar, pero solo bajo una pretendida amenaza a la seguridad nacional y, el malentendido que supone creer que de esa manera dichos delitos son de aquéllos que pueden entrar en el catálogo de delitos Contra la Seguridad de la Nación. Lo que no se ha hecho, es resolver la acción de inconstitucionalidad planteada –básicamente por Senadores– en el tema de delincuencia organizada.

La Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO) no establece ninguna remisión al artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales para buscar sustento para la aplicación de la prisión preventiva oficiosa, y es que, no tiene por qué ser así, ya que ese sustento se lo da el propio texto del artículo 19 constitucional en su segundo párrafo.

Lo que hizo el legislador federal al incluir en el artículo 2 de dicha Ley los delitos multialudidos –ciertamente con algunos aspectos diferenciados– fue llevarlos, bajo ciertos requisitos, al terreno de la delincuencia organizada y así, creó delitos de delincuencia organizada en su modalidad de defraudación fiscal; o en modalidad de fraude fiscal equiparado; o de contrabando; o de contrabando equiparado, o de expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados. Como de esta manera se trata de delincuencia organizada y, siendo que, en caso de delitos de delincuencia organizada la prisión preventiva si es oficiosa, sucede que si existe prisión preventiva oficiosa para esos delitos, pero solamente, de cumplirse las exigencias de las fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter del artículo 2 de la Ley Federal Sobre Delincuencia Organizada, así como con los elementos típicos descritos en los preceptos penales que contemplan esas conductas.

**Conducta prohibida en el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**

Las conductas prohibidas en el delito bajo estudio son: Expedir, enajenar, comprar, adquirir, ya sea por sí mismo o por interpósita persona (comprobantes que amparan OIFAJS). Por tanto, se trata de un delito de acción ya que el sujeto activo debe realizar un movimiento físico que es sancionado por la ley. La descripción del tipo penal no establece la necesidad de un resultado material. Como podemos advertir de la descripción del tipo, el legislador incluyó un acto, pero no incorporó como elemento típico, el efecto natural provocado y separable del mismo (resultado material), es decir, basta con que el sujeto activo despliegue la conducta. Por tanto, estamos ante un tipo de mera actividad.

Los delitos de mera actividad se consuman por el simple movimiento corporal del agente sin exigir la producción de un resultado externo, o la modificación del mundo exterior. Ello implica que, en el tipo bajo estudio, basta con que el sujeto activo despliegue la acción de expedir, enajenar, comprar o adquirir los comprobantes fiscales mencionados, sin necesidad de que se produzca un resultado externo, por ejemplo, que quien compre la factura efectivamente la utilice para reducir su base contributiva.

En el segundo párrafo de la descripción del tipo, se encuentran otras conductas prohibidas. Estas son: permitir que se publique o publicar, a través de cualquier medio (anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS). En el caso de “publicar”, se trata de un delito de acción por la necesidad de que se realice un movimiento físico. Tampoco se requiere un resultado material separado del acto, es decir, con que el sujeto activo publique es suficiente, no es necesario que un tercero vea el anuncio, se interese o contrate con él, por ejemplo. En el caso de “permitir que se publique”, estamos ante un delito de omisión pues la obligación legal se manifiesta como un “no permitir”. El sujeto activo que tiene la obligación de no permitir no realiza la conducta esperada. Por tanto, al “permitir” estamos ante un “no hacer” (no permitir o prohibir) de un deber legal. En este caso, se trata de un acto negativo contrario a lo que el ordenamiento normativo esperaba que se haga (intervenir para que no se publique- impedir) y que voluntariamente no se hizo. Así, para que surja el delito se deben cumplir con tres elementos: la situación típica, la inejecución de la acción esperada (impedir) y la capacidad de ejecutar la acción. Sin embargo, en este caso resulta difícil determinar quién tiene dicho deber legal (el de no permitir que se publique). Por tanto, podemos considerar que este precepto legal es demasiado impreciso. (Melgar Manzanilla, 2020, s/p)

### **1.4.7 Procedencia de los delitos fiscales**

Para que el Ministerio Público inicie una averiguación en materia fiscal se exige que previamente la SHCP presente una querrela o una denuncia con las siguientes características y en los siguientes supuestos:

#### **1.4.7.1 Delitos que se persiguen por querrela**

La querrela, como lo define el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) (artículo 225) es la expresión de la voluntad de la víctima u ofendido o de quien legalmente se encuentre facultado para ello, mediante la cual manifiesta expresamente ante el Ministerio Público su pretensión de que se inicie la investigación de uno o varios hechos que la ley señale como delitos y que requieran de este requisito de procedibilidad para ser investigados y, en su caso, se ejerza la acción penal correspondiente.

En el artículo 92 del CFF se indica qué delitos fiscales deben perseguirse por querrela, que son los señalados en el CFF en los artículos 105 (equiparados a contrabando), 108 (defraudación fiscal), 109 (equiparados a defraudación), 110 (relacionados con RFC y avisos), 111 (relacionados con declaraciones y contabilidad), 112 (de los depositarios o interventores) y 114 (funcionarios que realicen u ordenen visitas sin orden). (Domínguez Crespo, 2017, p. S/P)

#### **1.4.7.2 Delitos que se persiguen por denuncia**

Los delitos que no requieren querrela se presentan por denuncia, que consiste simplemente en dar a conocer a la autoridad lo ocurrido. Sin embargo, en ciertos casos se requiere ciertas declaratorias:

1. En el caso de los delitos de contrabando o de apoderarse, extraer o destruir bienes en recinto fiscal o fiscalizado (artículos 102 y 115 del CFF), la autoridad debe emitir una declaratoria del perjuicio sufrido o que pudo sufrir.

2. En las mercancías que no estén sujetas a pago de impuesto, pero sí a otros permisos, la SHCP deberá hacer la declaratoria correspondiente.

Cabe señalar que, tanto en los delitos perseguidos por querrela, como en aquellos por denuncia, la SHCP puede discrecionalmente solicitar el sobreseimiento de un juicio (antes de que el Ministerio Público formule conclusiones) siempre que se hubieran pagado las contribuciones, sanciones y recargos o bien se encuentre debidamente garantizado el crédito fiscal. Incluso, si la autoridad se negara a solicitar sobreseimiento, a pesar de haberse efectuado el pago y los delitos no califican como graves, el imputado podrá solicitar una disminución al 50% de la caución impuesta para su libertad provisional.

La prescripción de los delitos fiscales se realizará conforme a cada tipo penal, pero no deberá ser menor a cinco años. De igual forma, la autoridad tiene cinco años para formular querrela o denuncia en el mismo término. (Domínguez Crespo, 2017, p. S/P)

## **1.5 SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS**

Desde el punto de vista lingüístico, el Diccionario de la lengua Española explica que simular es representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.

La simulación de los actos jurídicos no es otra que tratar de engañar a terceros estableciendo un acuerdo para crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas sin que haya ocurrido en la realidad y por lo tanto no producirá efectos jurídicos entre ellas pues se está tratando de mostrar algo que realmente no sucedió.

### **1.5.1 La retroactividad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación**

A raíz de la adición del artículo 69-B en el CFF en 2013, con una *vacatio legis* al 1 de enero de 2014, se pensó que dicho numeral aplicaría en adelante, es decir, respecto de las operaciones del contribuyente en el ejercicio fiscal en que iniciaría su vigencia, lo cual resultó desacertado, viéndose afectados los contribuyentes respecto de ejercicios fiscales anteriores al nacimiento de la disposición normativa sobre los cuales la autoridad administrativa fiscalizadora aún mantenía a salvo sus facultades de comprobación y determinación. Esto, evidentemente, es una interpretación jurisdiccional violatoria de los principios jurídicos constitucional y convencional de legalidad y no retroactividad de las disposiciones legales, en perjuicio de persona alguna.

Lo anterior planteó el estudio sobre si dicho artículo es violatorio de las disposiciones consignadas específicamente en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –que señala que nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivas según el derecho aplicable, amén de que tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito–, así como del Apartado 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –que precisa que nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos, según el Derecho Nacional o Internacional; tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito–.

Al respecto del tema de la retroactividad, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se pronunció indicando que, por tratarse de una norma procesal, dicho

ordenamiento no es retroactivo, máxime que la ilegalidad del comprobante deriva de sí mismo y no del procedimiento para su verificación, que es el contenido en el artículo 69-B en comento.

(Alvarez Banderas, 2021, p. S/P)

### **1.5.2 Sanciones penales de los supuestos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación**

En los últimos años se ha incrementado el número de empresas que emiten los CFDI que amparan operaciones simuladas, mismos que se han utilizado con el fin de obtener un beneficio ilegal, como incrementar indebidamente sus deducciones, obtener devoluciones fraudulentas del impuesto al valor agregado (IVA), amparar documentalmente mercancías internadas ilegalmente al país, lavado de dinero. El uso de estos comprobantes ha generado daños como la erosión de la base gravable con un menor o nulo pago de impuestos y las solicitudes de devolución de saldos a favor en detrimento de la recaudación.

## **1.6 RESPONSABILIDAD PENAL POR LA COMISIÓN DE DELITOS EN PERSONAS MORALES**

En el caso de las personas, las razones y las reglas han sido muy claras desde la Antigüedad, en el sentido de la responsabilidad de las personas físicas en materia penal, mientras que, en el caso de las personas jurídicas, específicamente de las empresas, no ha sido así. Con la idea de que son una ficción para “proteger” de responsabilidades patrimoniales a las personas físicas, las personas jurídicas quedaron en el pasado exentas de responsabilidad penal.

Hasta hace pocos años se pensaba que las personas jurídicas nacían con las leyes. Y, al menos jurídicamente, la realidad es que son personas en toda la extensión de la palabra: hasta nombre propio, personalidad, patrimonio y domicilio tenían. Sin embargo, curiosamente, a pesar de esto, nunca tuvieron responsabilidad penal alguna. Los responsables penalmente eran sólo las personas humanas, generalmente sus administradores.

Así, las empresas no existían en el Derecho Penal, sólo los seres humanos, que en número de dos o más decidían afectar una parte de su patrimonio, permanentemente, para realizar una actividad empresarial.

Hasta principios de los noventa del siglo pasado, se pensaba que el objetivo de una empresa era generar valor económico agregado. Es decir, enriquecerse. Todo lo demás salía sobrando. No sólo llegaron a usarse para proteger a las personas físicas, sus dueños, de las responsabilidades mercantiles, sino que su cobertura se extendía hasta las civiles e incluso las penales.

En la actualidad, si una empresa afecta a los demás con su actividad, será responsable incluso penalmente y las penas serán patrimoniales o, al final de cuentas, con efectos económicos. (Requena, 2018, p. S/P)

De acuerdo con el artículo 421 del CNPP, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización.

Para que la persona jurídica pueda ser responsable penalmente de los delitos cometidos, es necesario que se presenten las siguientes situaciones o requisitos:

1. Que el delito sea cometido a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios proporcionados por la persona jurídica. Esto es, aunque el delito no se cometa a su nombre o por su cuenta, bastará con que el beneficio obtenido sea para ella o se usen para cometer el delito los medios propios de la entidad jurídica, para que sea responsable del delito cometido.

2. Pero además de lo anterior, es necesario que se haya determinado que existió inobservancia del debido control en su organización. Es decir, que el delito se llevó a cabo por no existir en la entidad el control interno o políticas adecuadas para evitarlo, o bien, que, aun existiendo dicho control o políticas, no hubo la vigilancia o supervisión adecuada para cumplir con ello y así evitar que la empresa o entidad jurídica en general pueda ser usada para cometer algún delito.

### **1.6.1 Delitos de las personas morales a través de sus representantes**

Para la determinación de la responsabilidad penal de la persona jurídica de que se trate no es requisito alguno el que la conducta tipificada como delito sea llevada a cabo por los representantes legales, administradores, socios o accionistas de la persona jurídica, sino que el delito puede ser cometido por cualquier agente, sea empleado de la entidad o no, sea que actúe en representación de la persona jurídica o no, independientemente del nombre o cargo que desempeñen, ya que para imputar responsabilidad penal a la entidad bastará que el delito se cometa a través de los medios proporcionados por la misma, es decir, usando los medios de que se vale la persona jurídica para llevar a cabo sus actividades. (Rivero Prado, 2020, p.53)

### **1.6.2 No extinción de la responsabilidad penal en las personas morales**

El artículo 421 del CNPP establece que no se extinguirá la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando se transformen, fusionen, absorban o escindan. En estos casos, el traslado de la pena podrá graduarse atendiendo a la relación que se guarde con la persona jurídica originariamente responsable del delito.

La responsabilidad penal de la persona jurídica tampoco se extinguirá mediante su disolución aparente, cuando continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de sus clientes, proveedores, empleados o de la parte más relevante de todos ellos.

### **1.6.3 Sanciones a las personas morales**

De acuerdo con el artículo 422 del CNPP, en relación con el diverso 11 Bis del CPF, las consecuencias jurídicas o sanciones aplicables a las personas jurídicas que sean responsables penalmente estarán en función a si se trata de personas jurídicas con personalidad propia o no.

En el caso de personas jurídicas con personalidad jurídica propia, se le podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones:

- A. Sanción pecuniaria o multa.
- B. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito.
- C. Publicación de la sentencia.
- D. Disolución.
- E. Las demás que expresamente determinen las leyes penales.

En el caso de personas jurídicas con o sin personalidad jurídica propia, que hayan cometido o participado en la comisión de un hecho típico y antijurídico, podrá imponérseles una o varias de las siguientes consecuencias jurídicas:

- A. Suspensión de sus actividades.
- B. Clausura de sus locales o establecimientos.
- C. Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión.
- D. Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público.
- E. Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores.
- F. Amonestación pública.

Conforme al último párrafo del artículo 11 Bis del CPF, las sanciones podrán atenuarse hasta en una cuarta parte, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.

#### **1.6.4 Formas de autoría y participación que prevé el Código Fiscal de la Federación**

Cuando se habla de delitos fiscales, regularmente se analiza la parte relativa a los tipos penales y su configuración a partir de lo dispuesto en la parte especial que prevé el Código Fiscal

de la Federación; empero, muchas veces se deja de lado una parte que resulta medular al momento de pretender enjuiciar penalmente: ¿Quién asume la responsabilidad penal por esos delitos? ¿Qué requisitos se exigen para ello? ¿Cuáles son las distintas formas de autoría y participación que prevé el CFF?

Debemos considerar que hay ocasiones en que un delito lo comete una persona -humana o jurídica- y es solo a ésta a quien se le investiga, procesa y se condena o absuelve. Hay otros casos, sin embargo, en que son dos o más personas quienes realizan el hecho o participan –ya sea previamente, durante o después- en su comisión. En cualquiera de los dos casos, el derecho penal, mediante las formas de autoría y participación, imputa el hecho al autor o partícipe bajo un título determinado.

En ese sentido, la doctrina penal dominante en la actualidad, que es la teoría del dominio del hecho, distingue entre las siguientes formas de autoría y participación delictiva:

#### **1.6.4.1 Formas de autoría**

##### **Autor material y directo**

Se define como aquel que domina la acción, realizando el comportamiento descrito en el tipo penal, por lo que será autor quien realice el hecho delictivo por sí solo. Cuenta con el dominio de la acción.

##### **Autor mediato**

Es aquel que se sirve de otra persona para cometer el hecho; por ende, el autor mediato no es aquel que realiza directamente el comportamiento descrito en el tipo penal, sino que utiliza a un tercero subordinado a él para su ejecución material. Cuenta, por tanto, con el dominio de la voluntad del tercero subordinado.

## **Coautor**

Son coautores quienes actúan conjuntamente, para lo cual todos tienen el dominio funcional del hecho, lo que implica que deben contar con una división de tareas previamente acordadas, así como que cada coautor aporta una contribución esencial al hecho, de modo tal que, si uno de los intervinientes retirara su contribución, el plan quedaría deshecho, generando la imposibilidad de su realización.

### **1.6.4.2 Formas de participación**

#### **Partícipe instigador o inductor**

Es aquel que hace surgir en el otro la resolución delictiva de manera directa y eficaz. La diferencia básica por la que no se le considera autor es merced a que el instigador no tiene el dominio del hecho, mientras que el autor sí.

#### **Partícipe cómplice**

Es aquel que, sin tener el dominio del hecho, realiza un aporte no esencial para la comisión del delito, lo que implica que –a diferencia de la coautoría– si llegara a faltar el aporte efectuado por el cómplice, el hecho delictivo de cualquier manera se podría consumar.

El artículo 95 del CFF, prevé las distintas formas de autoría y participación por delitos fiscales, a saber:

#### **Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:**

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Del artículo previamente transcrito, se desprende que no habla de autores o partícipes de los delitos fiscales, sino de responsables; empero, cada una de las formas de autoría y participación previamente mencionadas se encuentran contempladas en el mencionado numeral del CFF de la siguiente manera:

#### **AUTORÍA:**

- » Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley. (**Autor material**)
- » Cometan conjuntamente el delito. (**Coautoría**)
- » Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. (**Autoría mediata**)

#### **PARTICIPACIÓN:**

- » Concierten la realización del delito. (**Partícipe por complicidad previa**)
- » Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. (**Partícipe inductor**)
- » Ayuden dolosamente a otro para su comisión. (**Partícipe por complicidad concomitante**)

» Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. (**Partícipe por complicidad subsecuente**)

Ahora bien, al momento de analizar a quién corresponde la responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal resulta importante señalar que, al igual que sucede con cualquier otro delito, debe precisarse con toda claridad quién debe asumirla y a título de qué (autor o partícipe) ya que ello conlleva consecuencias prácticas que hacen que su exigencia resulte ineludible para la autoridad ministerial y judicial.

Así, resulta que habrá casos donde la responsabilidad penal del sujeto activo será a todas luces evidente, pero en muchos otros casos no, sobre todo en aquellos casos donde el delito es atribuible a varias personas -físicas o jurídicas- y por ello hay que señalar la intervención concreta de cada una de ellas en la perpetración del delito y su grado de participación, principalmente en aquellos supuestos en que el delito sea realizado a nombre de una persona moral, donde será necesario identificar qué persona o personas tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha empresa y quienes ejecutaron materialmente los actos, de conformidad con el marco normativo aplicable en la materia fiscal y la realidad corporativa y administrativa de la misma, la participación concreta de dichas personas en el iter criminis y la comisión dolosa o no del delito.

Así, tenemos que el CFF presenta algunos aspectos problemáticos como puede ser el artículo 19-A que establece lo siguiente:

**Artículo 19-A.-** Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral.

La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código. Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativo la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

De la lectura del artículo supratranscrito se advierte que el párrafo tercero contiene una presunción iure et de iure que, en tratándose de delitos fiscales cometidos a nombre de empresas que se cometan con la fiel (ahora e-firma), se consideran ejecutados sin que se admita prueba en contrario por:

- El Consejo de Administración o el Administrador Único, según sea el caso, o,

- El director general o gerente general, o persona que tuviera conferida la dirección de la empresa.

De lo anterior pareciera desprenderse que a los administradores y/o gerentes de las personas morales contribuyentes no tienen posibilidad alguna de acreditar su ausencia de autoría o participación en un proceso penal por un delito fiscal que derive del uso de la fiel (ahora e-firma), ya que al ser una presunción que no admite prueba en contrario, se limitaría sobremanera su defensa; sin embargo, la Primera Sala de la SCJN ha resuelto que dicha presunción no resulta aplicable a la materia penal. (Coaña Be, 2020, p. 48)

### **1.6.5 Inconstitucionalidad del artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación**

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y tal como lo señala Esquerria (2020) es el artículo que define a los sujetos que deben ser considerados responsables solidarios con los contribuyentes, entre ellos, en su fracción III establece que independientemente como se les denomine son aquellas que tienen a su cargo la dirección general, la gerencia general o que sean administradores únicos de las personas morales, en la parte en que dicha persona moral no alcance a garantizar con sus bienes.

Esta norma, inserta en fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente posee una clara transgresión al principio de legalidad, pues no establece el mecanismo para calcular el monto sobre los cuales serán responsables solidarios los directores, gerentes generales o administradores únicos, sino que se les responsabiliza por todo el quantum adeudado en la parte del interés fiscal que no alcance a garantizar la persona moral.

Por lo tanto se violenta, además, para los individuos que sean directores y gerentes generales o administradores únicos de las personas morales, los principios de equidad y proporcionalidad (que desde nuestro punto de vista son interdependientes e indivisibles) pues por la sola omisión denunciada se genera una desigualdad de trato entre sujetos similares, ya que, aunque no idénticos, sí se equiparan a los socios y accionistas, grado tal de llegar a intervenir en su misma medida en aspectos fundamentales de la operación de una persona moral; aunado a que se encuentran vinculados bajo los mismos supuestos de hecho que detonan la responsabilidad solidaria, concretamente las conductas de los recién transcritos incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción x del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Recordemos que, en el caso de los socios y accionistas el dispositivo regula, en juicio de proporcionalidad, sendos elementos de carácter cuantitativo y cualitativo para controlar que no se dé arbitrariedad en el actuar de la autoridad al momento de determinar la responsabilidad solidaria, que se revelan en seguridad jurídica para estos y que no se exigen de forma alguna en torno de aquellos que sean directores y gerentes generales o administradores únicos.

Por lo tanto, la responsabilidad solidaria de socios y accionistas tiene un límite cuantitativo, equivalente a la proporción en que sus acciones o partes sociales representan respecto al capital social total, y que se toma como porcentaje que incide sobre la porción del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la persona moral; literal: Sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

Por el otro lado, establece un requisito cualitativo de fondo (que resulta vinculativo) denominado 'control efectivo', a la letra: "La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, mismo que está relacionado con las atribuciones con que cuentan los socios y accionistas en la persona moral, y que, sin duda, representa un verdadero nexo jurídico-causal

con las conductas asumidas por ella (nuevamente los incisos de la fracción x, del propio artículo 26 del Código Fiscal de la Federación).

Tal como lo refiere el artículo 26 antes mencionado, el control efectivo se presenta cuando:

Una persona o un grupo de personas tienen la capacidad de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes: a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral. b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral. c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma. (Esquerra, 2020, p. 24)

## **1.7 CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA PENAL FISCAL**

### **1.7.1 Caducidad en materia fiscal**

En materia fiscal existe un término conocido como caducidad, tal como lo afirma Martínez (2019) la cual se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece que las facultades de las autoridades fiscales se extinguen para determinar las contribuciones omitidas o sus accesorios, así como para imponer sanciones a dichas disposiciones; ésta facultad de comprobación se extingue de manera general en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción

a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho. (Martínez Flores, 2019, p. 306)

Es importante mencionar que según la fracción primera del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación menciona que cuando se trate de declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan dichas declaraciones, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

Dicho plazo a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente será de diez años en los siguientes casos: cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

## 1.7.2 Prescripción en materia fiscal

En el caso de la prescripción el Código Civil Federal (CCF) la define como un medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa.

En el CFF encontramos la prescripción regulada en el artículo 146. Los créditos fiscales a favor del fisco, así como los saldos a favor que tenga un contribuyente pueden extinguirse por prescripción, lo que liberaría al deudor.

La prescripción castiga a un acreedor carente de diligencia que no exige el pago del adeudo en un término prudente, al tiempo que concede certidumbre al deudor respecto al tiempo en que podría esperar el cobro legal de su adeudo.

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años (artículo 146, primer párrafo del CFF). Existen en la legislación casos especiales en que el término para la prescripción es menor, como el caso de cantidades a devolver en materia de comercio exterior, pero la regla general es de cinco años.

El término de la prescripción tiene su inicio a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Esto es, el momento en que, ya notificado un crédito, la autoridad está en posibilidad de exigir su cobro por la vía coactiva (Procedimiento Administrativo de Ejecución).

Tratándose de saldos a favor de los contribuyentes, el término de prescripción corre a partir del momento en que el contribuyente pudo solicitar la devolución o compensar un saldo a favor.

El término para la prescripción se puede interrumpir o suspender:

1. Se interrumpe con cada gestión de cobro o reconocimiento del adeudo por parte del deudor; por ejemplo un requerimiento de pago, o una solicitud de devolución por parte del contribuyente. La interrupción del término significa que a partir de ese momento vuelve a iniciar el término de cinco años a efectos de que se consume la prescripción. En ningún caso las interrupciones podrán exceder más de 10 años para que se configure la prescripción.
2. Se suspende el término de prescripción cuando exista una suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución según lo establece el artículo 144 del CFF o cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal para efectos de recibir notificaciones.

### **Prescripción en materia penal fiscal**

La reforma al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación vigente del 01 de agosto de 2012 y hasta la actualidad, establece que el derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, estos se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala el Código Fiscal de la Federación para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código. (Alcocer Castillejos, 2021, p.121)

Este precepto legal en su primer párrafo establece la figura de la preclusión para que la SHCP, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) formulara la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio en un plazo de cinco años que se computarán a partir de la comisión del delito de que se trate, aclarando que dicho plazo será continuo y que en ningún caso se interrumpirá.

La poco afortunada redacción de este artículo ha dado lugar a diversas posturas por parte de los operadores jurídicos al tratar de interpretar y definir el momento en que inicia el cómputo del plazo de la prescripción del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público y su vinculación con la preclusión para formular la querrela, en los delitos de defraudación fiscal genérica y su equiparable previstos en los artículos 108 y 109 del CFF.

En efecto, al resolver el amparo en revisión 311/2019, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito sostuvo que, atendiendo a la interpretación realizada por la Primera Sala de la SCJN, al texto del artículo 100 del CFF anterior a la reforma del 12 de diciembre de 2011, que a decir del Tribunal sigue vigente para interpretar el texto actual, el plazo de la prescripción de la acción penal y la preclusión para formular querrela corren al mismo tiempo, en virtud de que el texto del entonces artículo 100 no dividía el plazo.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 187/2010, resolvió que tomando en consideración que para el cómputo de la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela por parte de la SHCP, únicamente, debe acudirse a los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse que las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda como por la autoridad ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) que establece dicho precepto legal, tanto para que se querelle la ofendida que en este caso es la SHCP como para que, si procede, el Ministerio Público Federal ejerza la acción penal, pues dentro de dichos plazos deberán ocurrir las dos acciones mencionadas, toda vez

que del precepto referido de manera alguna se advierte una división en los plazos, para querrellarse o para ejercer la acción penal, pues, se insiste, no podría acudir a las reglas de prescripción para ejercer la acción penal que establece el Código Penal Federal.

Igualmente, señaló que de la confronta con el actual artículo 100 del CFF se puede concluir que tampoco divide de manera alguna los plazos para querrellarse o ejercer acción penal, pues se advierte que si bien obedeció a la necesidad de clarificar que tanto la prescripción de la acción penal, como la preclusión para formular querrela, tratándose de delitos de carácter fiscal tendrán un plazo genérico de cinco años, son coincidentes en que el mismo correrá de manera paralela, bajo la nueva regla, a partir del momento de la comisión del delito y eliminó la condicionante de: a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincente: lo anterior, pues la intención del legislador fue anular el margen otorgado a la autoridades para determinar el momento en que ello ocurría, por lo que estableció, como regla general, que se computará a partir del momento en que se consumó el delito.

De igual manera sentenció que el plazo genérico de cinco años que ahora establece el numeral el comento, también es congruente con la interpretación de la SCJN en el sentido de que no se podrá considerar interrumpido con las actuaciones que realice el representante social dentro de la investigación, ni por las practicadas por la SHCP, ya que dentro del mismo plazo deberían transcurrir ambas acciones, lo que es congruente también con la exposición de motivos que dio origen a la citada reforma en la que el legislador expuso su intención de que ambos plazos corrieran de manera paralela, únicamente pudiendo ser interrumpidos con el ejercicio de la acción penal.

Además, en su sentencia advirtió que tanto de la interpretación realizada por el Máximo Tribunal, como por los dictámenes que dieron origen a la reforma del numeral citado, el término de cinco años con el que cuentan las autoridades fiscales para el ejercicio de las facultades de comprobación de las obligaciones, obedece a que es dentro de dicho plazo que la autoridad

hacendaria se encuentra en posibilidad de conocer los hechos posiblemente constitutivos de delito, por lo que de manera inmediata deberá dar noticia a la autoridad ministerial, para que en ejercicio de sus funciones integre la averiguación correspondiente y ejerza la acción penal.

Y concluye diciendo que, válidamente la interpretación del artículo 100 CFF vigente hasta el 30 de agosto de 2012 realizada por la Primera Sala de la SCJN, es aplicable al contenido actual del numeral en comento, pues en ambos numerales se entiende que tanto el término para que precluya el derecho de formular querrela, como aquel para ejercer la pretensión punitiva, corren al mismo tiempo, con la diferencia que en el artículo vigente se estableció el plazo genérico de cinco años para ambos plazos, contados a partir de la comisión del delito, lo que permite establecer que, ninguno de los dos casos, las actuaciones de la autoridad ministerial ni la querrela interrumpen el plazo para la prescripción.

Por su parte, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, en el amparo en revisión 86/2020 determinó que el término para que se configuren ambas figuras no es el mismo, ya que una vez satisfecho el requisito de procedibilidad exigido para el delito de defraudación fiscal (querrela de la SHCP), inicia el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, la cual debe sujetarse a los párrafos segundo y tercero del artículo 100 del CFF vigente a partir del 31 de agosto de 2012 y que el primer párrafo del artículo 100 mencionado prevé las reglas de la preclusión del derecho de la SHCP para querrellarse, concediéndole el plazo de cinco años, contados a partir de la consumación del delito fiscal, para satisfacer ese requisito de procedibilidad que, de no ocurrir, generará la extinción de la acción penal, la que, en este supuesto, únicamente es el resultado de la preclusión del derecho de querrellarse, y ésta hipótesis no debe confundirse con las reglas de prescripción de la acción penal que opera en los casos en que la institución gubernamental ha satisfecho el requisito de procedibilidad, ya que, en ese supuesto, las reglas de prescripción de la acción penal tienen sus propias características, como lo establece el segundo párrafo del artículo 100 mencionado, que

señala que para que opere la prescripción debe transcurrir un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que se señale para el delito de que se trate, con la condición de que dicho plazo no pueda ser menor a cinco años; además de que deben observarse las disposiciones sobre dicha institución jurídica, previstas en el Código Penal Federal.

Concluye señalando que los plazos de preclusión y prescripción no corren de forma paralela, porque la actual redacción del aludido artículo 100, de manera clara y precisa, prevé, en primer término, la preclusión del derecho que tiene la SHCP para presentar su querrela; enseguida en sus dos siguientes párrafos se ocupa de las reglas para que opere la prescripción de la acción penal. Por ende, al ser ambas figuras excluyentes entre sí, es ilógico que se pretenda que el término para que se configuren la preclusión y la prescripción de la pretensión punitiva sea el mismo, porque satisfecho el requisito de procedibilidad que se exige en esos delitos, inicia el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, que debe sujetarse a los párrafos segundo y tercero del referido artículo 100. (Ruiz y Amaro, 2021, p. 53)

## CAPÍTULO 2

### 2. METODOLOGÍA

En este capítulo se presenta la metodología de la investigación que se llevó a cabo para analizar si el delito que se comete por los contribuyentes que compran o enajenan comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados pueden ser castigado por la autoridad como delincuencia organizada, esto incluye el diseño de la investigación utilizada, el enfoque del diseño de la investigación, el tipo de investigación, la identificación de variables, la delimitación de la población, la selección de la muestra y el instrumento de la recolección de datos.

#### 2.1 ENFOQUE DE DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El término diseño se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea con el fin de responder al planteamiento del problema (Hernández *et al.*, 2014, p.128).

El diseño de la investigación es el plan global de investigación que pretende dar respuesta de manera clara y precisa a las preguntas planteadas en la misma y/o comprobar la hipótesis de la investigación, también se plantean las estrategias básicas que el investigador adopta para generar información exacta e interpretable. (Olvera García, 2015, p. 83)

En la presente investigación el enfoque que se dará a la misma es de tipo cualitativo ya que es aquella investigación que se enfoca a comprender y profundizar los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con

el contexto y también tomando en consideración que el delito objeto de estudio está poco explorado y no existen investigaciones al respecto.

El enfoque cualitativo se selecciona cuando se busca comprender la perspectiva de los participantes (individuos o grupos pequeños de personas a los que se investigará) acerca de los fenómenos que los rodean, profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad. También es recomendable seleccionar el enfoque cualitativo cuando el tema del estudio ha sido poco explorado, o no se ha hecho investigación al respecto en algún grupo social específico (Hernández **et al.**, 2010, p. 358).

## 2.2 IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES

Las variables son entidades abstractas que toman diversos valores o modalidades. Son atributos de los objetos de estudio abstractos o concretos. Su naturaleza variante se determina por las condiciones de contorno espacio-temporales que caracterizan a las unidades de análisis (Rodríguez **et al.**, 2021, p. 33).

La variable independiente es la causa que genera el cambio en una variable dependiente, es la condición antecedente, y al efecto provocado por dicha causa se le denomina variable dependiente (consecuente) y las variables dependientes son aquellas que se modifican o cambian a casusa de la intervención de la variable independiente, también llamado “efecto” (Arias **et al.**, 2022, p. 42).

En la presente investigación la variable independiente son aquellas acciones o delitos en que incurren los contribuyentes al realizar operaciones que amparan actos jurídicos simulados o como comúnmente se le conoce “comprar facturas”.

Y la variable dependiente son los delitos fiscales que en caso de que el Ministerio Público lo tipifique como delincuencia organizada y será acreedor a prisión preventiva, bien sea ésta justificada u oficiosa.

## **2.3 DELIMITACIÓN DE LA POBLACIÓN**

La delimitación de la población objeto del presente trabajo es necesaria por falta de recursos y de tiempo disponible, y por lo tanto solo nos enfocaremos en estudiar a los contribuyentes personas físicas y morales con domicilio fiscal en el municipio de Tapachula, Chiapas y que tengan la actividad económica de construcción de obras civiles en general ya que se considera que son los contribuyentes que por su actividad preponderante que tienen son los más susceptibles de realizar la compra o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas.

### **2.3.1 Sujetos**

Es necesario determinar el lugar o espacio donde se realizará la investigación, así como los sujetos que intervendrán en la misma. El grupo de personas seleccionado para el estudio es la población de la que se obtendrán conclusiones. Sin embargo, debemos tener presente que no siempre se puede estudiar a toda la población ni realizar todas las observaciones, por ello se escoge una muestra de los datos que se podrían recopilar y estudiar.

### **2.3.2 Contribuyentes personas físicas y morales**

Este estudio se realizará exclusivamente sobre los contribuyentes personas físicas y personas morales inscritos al Registro Federal de Contribuyentes con *status* de activo durante el

periodo enero-diciembre 2023 en el municipio de Tapachula, Chiapas y que tienen como actividad económica la construcción de obras civiles en general que conozca y que tengan la disponibilidad de contestar la encuesta ya que según mi experiencia son estos contribuyentes los que comúnmente realizan el delito de realizar operaciones con comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas.

## **2.4 SELECCIÓN DE LA MUESTRA**

La muestra se define como una opción representativa de la población, que permite generalizar sobre esta, los resultados de una investigación. Aunado a esto, es una conformación de unidades dentro de un subconjunto, que tiene por finalidad integrar las observaciones (sujetos, objetos, instituciones, etc.) como parte de su población, extrayendo información que resulte imposible de estudiar.

El tipo de muestra que se utilizará en la presente investigación será de tipo probabilística ya que todos los contribuyentes inscritos al Registro Federal de Contribuyentes en el Municipio de Tapachula, Chiapas durante el periodo enero-diciembre 2023 con status de activo y con la actividad económica de construcción de obras civiles en general tienen la misma posibilidad de ser elegidos.

## **2.5 INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

El instrumento de recolección de datos es el medio por el cual el investigador se hace llegar de información adecuada para su investigación, en el presente trabajo de investigación el instrumento de recolección a utilizar será la encuesta a contribuyentes voluntarios que tienen la

actividad de construcción de obras civiles en general y que tengan domicilio fiscal en la ciudad de Tapachula, Chiapas.

Para el acopio de información se utilizará la encuesta categorial con preguntas cerradas de 6 ítems que midan la percepción del contribuyente. Este instrumento se aplicará a 30 informantes de la muestra probabilística.

### **2.5.1 Estructura del instrumento**

Todo instrumento de recolección de datos posee una estructura sistemática, secuencial, ordenada, en íntima relación con las variables e indicadores de la hipótesis, por tanto tienen o debe tener: el logo de la institución para la cual se realiza la investigación (logo de la universidad), luego la denominación del instrumento (cédula de cuestionario, guía de entrevista, lista de cotejo), la presentación-solicitud de colaboración-rapport, los datos demográficos, las instrucciones y finalmente, los ítems, reactivos o preguntas (Ñaupas **et al.**, 2018, p. 274).

### **2.5.2 Cualidades de los instrumentos de recolección de datos**

#### **Validez**

La validación de un instrumento se refiere al grado de medición del instrumento en relación con el objetivo planteado y sus características. Las más usadas son la validación de contenido y de constructo (Useche **et al.**, 2019, p. 55).

#### **Confiabilidad**

Un instrumento es confiable cuando las mediciones hechas no varían significativamente, ni en el tiempo, ni por la aplicación a diferentes personas, que tienen el mismo grado de instrucción (Ñaupas **et al.**, 2018, p. 277).

## **Objetividad**

En un instrumento de medición, la objetividad se refiere al grado en que éste es o no permeable a la influencia de los sesgos y tendencias del investigador o investigadores que lo administran, califican e interpretan.

La validez, la confiabilidad y la objetividad no deben tratarse de forma separada. Sin alguna de las tres, el instrumento no es útil para llevar a cabo un estudio (Hernández **et al.**, 2010, p. 207).

Uno de los instrumentos a utilizar en la presente investigación es la encuesta a través de un cuestionario de seis preguntas cerradas relacionadas con el delito de la compra o enajenación de comprobantes fiscales realizadas a 30 contribuyentes personas físicas o morales con la actividad de construcción de obras civiles en general con domicilio fiscal en el municipio de Tapachula, Chiapas y que hayan estado activos en el RFC en el año de 2023 y posteriormente se analizaran los datos pasándolos a graficas tipo pastel para mostrar los resultados obtenidos.

## **CAPÍTULO 3**

### **3. RESULTADOS Y DISCUSIONES**

#### **3.1 RESULTADOS**

En este capítulo, se presentan los resultados de la medición de la percepción que tienen los contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria ya sean personas físicas o morales inscritas al Registro Federal de Contribuyentes en la ciudad de Tapachula, Chiapas y que además tienen como actividad la de construcción de obras civiles.

En la presente investigación se encontró temor en los contribuyentes a quienes se les pidió realizar el cuestionario, aunque después de explicarles que su nombre no se iba a plasmar en la investigación entonces accedieron a responder las preguntas.

El resultado de los datos de campo, se presentan con base al orden de las preguntas realizadas en el cuestionario que se les aplicó a los 30 contribuyentes; se presenta los gráficos, la descripción y el análisis de los mismos. Al final se hacen las conclusiones generales.

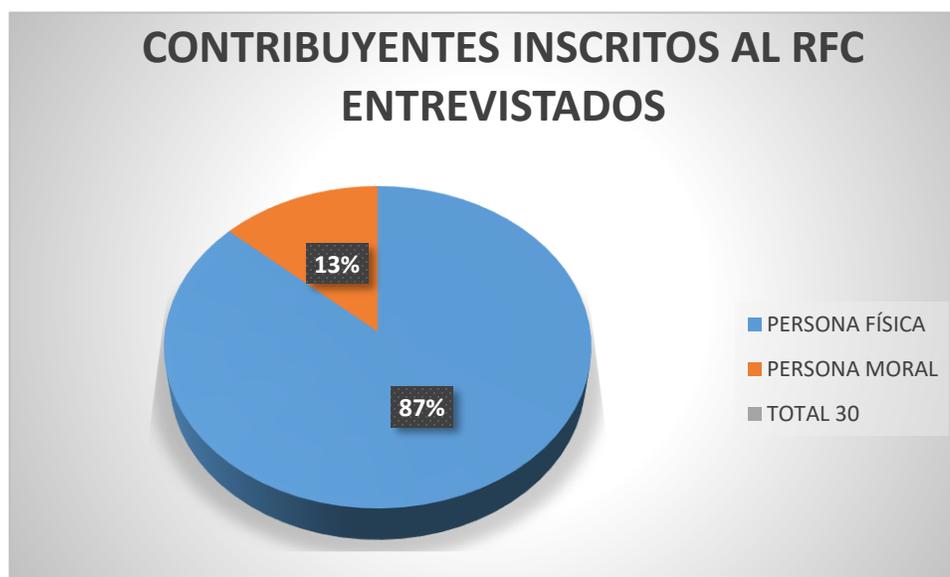
A continuación se presentan los resultados de las encuestas realizadas a treinta contribuyentes inscritos al Registro Federal de Contribuyentes en el periodo comprendido del 01 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2023 con la actividad de construcción de obras civiles en general en el municipio de Tapachula, Chiapas.

## CUESTIONARIO APLICADO A LOS CONTRIBUYENTES

### Pregunta número 1

1. ¿Está registrado al Registro Federal de Contribuyentes como persona física o como persona moral?

**Gráfica 1.** Contribuyentes inscritos al Registro Federal de Contribuyentes con la actividad de construcción de obras civiles en el municipio de Tapachula, Chiapas y su régimen jurídico bajo el cual están inscritos.



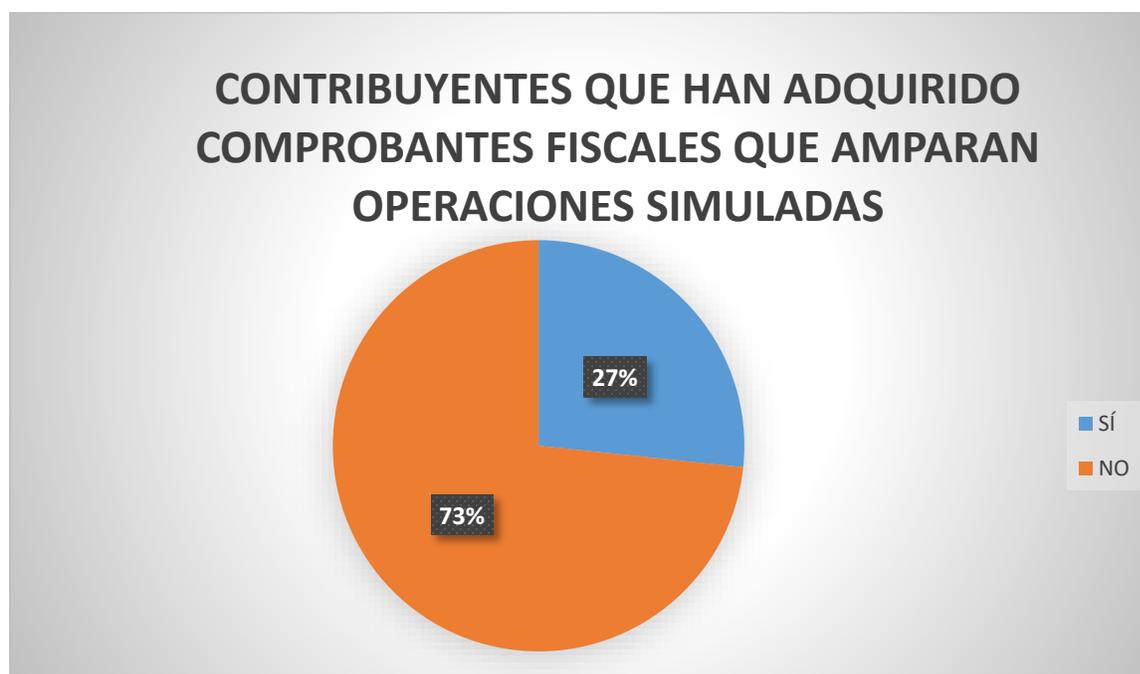
Fuente: Autoría propia

Como podemos apreciar en esta gráfica de los contribuyentes entrevistados la mayor parte están inscritos al Registro Federal de Contribuyentes bajo el régimen de personas físicas con la actividad de construcciones de obras civiles en general.

### Pregunta número dos

2. ¿Ha adquirido comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas para comprobar deducciones autorizadas en el periodo comprendido del 01 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2023?

**Gráfica 2.** Contribuyentes inscritos al Registro Federal de Contribuyentes con la actividad de construcción de obras civiles en el municipio de Tapachula, Chiapas y que han adquirido comprobantes fiscales en el periodo comprendido del 01 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2023.



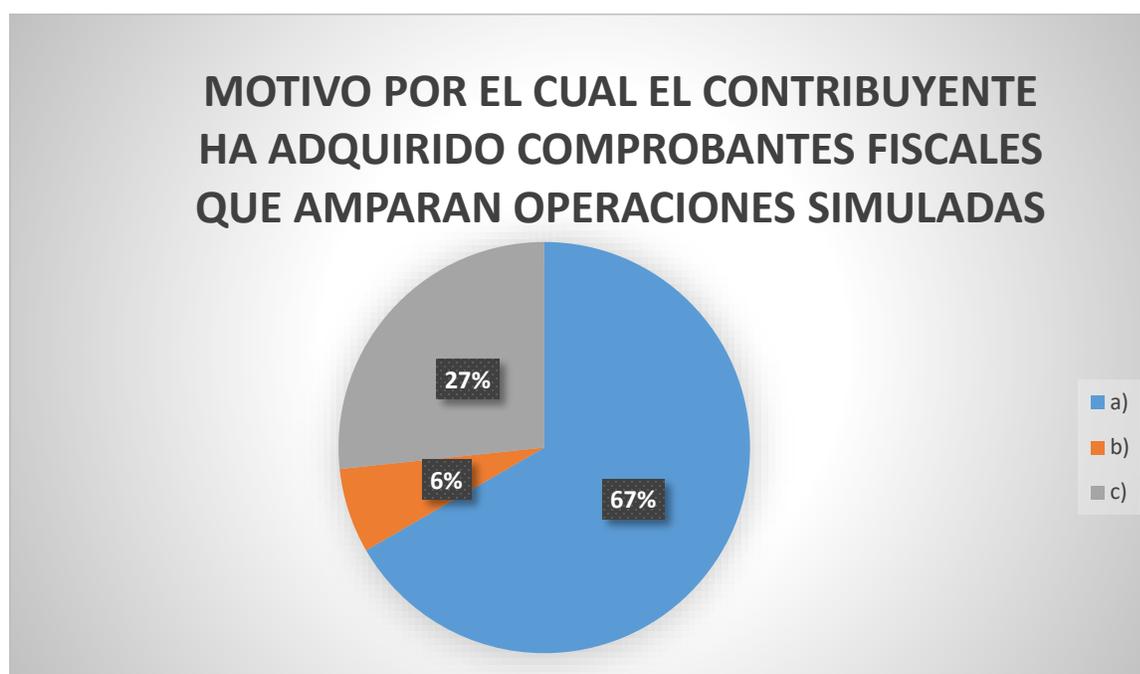
Fuente: Autoría propia

De los 30 contribuyentes entrevistados 8 contribuyentes han adquirido comprobantes que amparan operaciones simuladas durante el periodo comprendido del 01 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2023.

### Pregunta número tres

3. ¿Cuál es el motivo por el cual usted como contribuyente ha adquirido comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas?

**Gráfica 3.** Motivo por el cual los contribuyentes entrevistados con la actividad de construcción de obras civiles en el municipio de Tapachula, Chiapas durante el periodo comprendido del 01 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2023 han adquirido comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas.



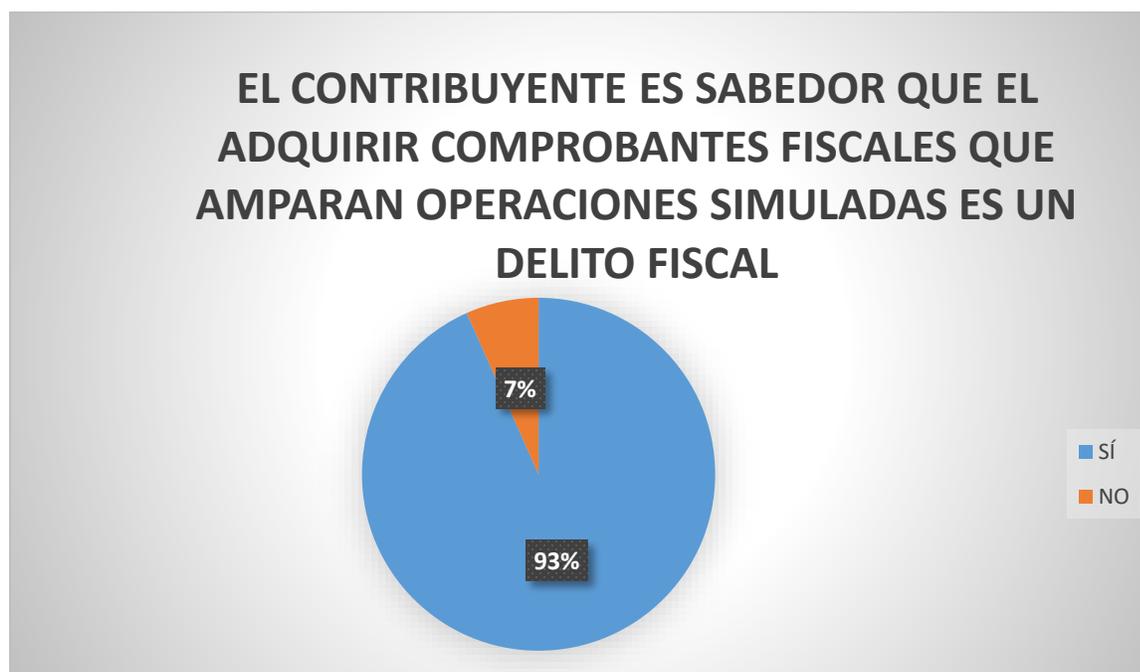
Fuente: Autoría propia

El resultado de esta pregunta muestra que el 67% de los contribuyentes han adquirido comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas y es porque no les gusta pagar impuestos; el 6% es por la falta de una planeación fiscal y el 27% es porque les han ofrecido adquirir comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas.

### Pregunta número cuatro

4. ¿Usted como contribuyente sabe que el adquirir comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas es un delito fiscal?

**Gráfica 4.** Esta gráfica muestra que los contribuyentes no saben lo que significa un delito fiscal.



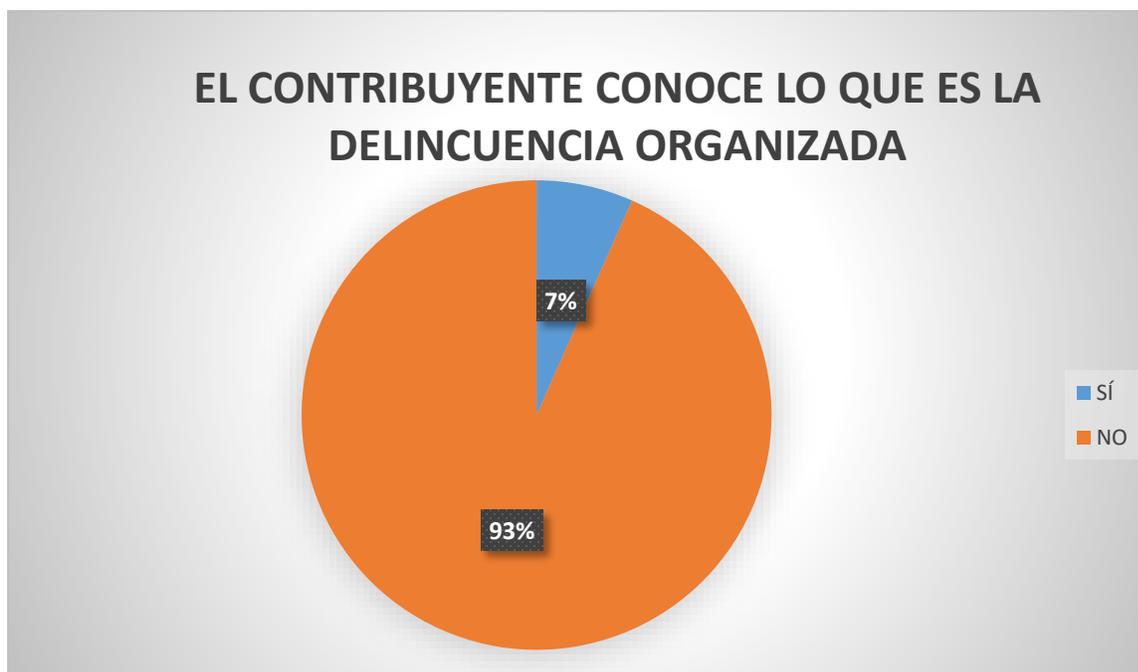
Fuente: Autoría propia

Como se aprecia en esta gráfica los contribuyentes saben que el adquirir comprobantes que amparan operaciones simuladas es un delito fiscal. De los 30 contribuyentes entrevistados solo 2 contribuyentes respondieron que no sabían que el adquirir estos comprobantes fiscales es un delito fiscal.

### Pregunta número cinco

5. ¿Sabe usted que es la delincuencia organizada?

**Gráfica 5.** El contribuyente desconoce lo que se entiende por delincuencia organizada



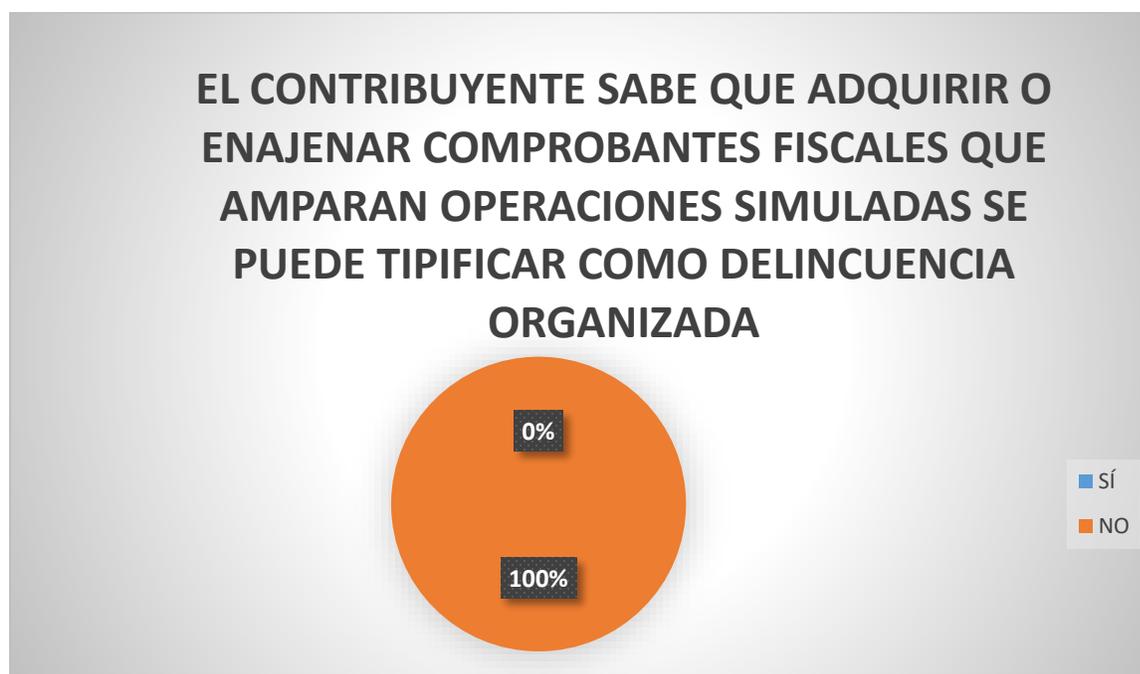
Fuente: Autoría propia

En esta gráfica podemos observar que de los 30 contribuyentes entrevistados que se dedican a la actividad de construcción de obras civiles en la ciudad de Tapachula, Chiapas solo 2 contribuyentes respondieron de manera afirmativa que conocen lo que la ley menciona lo que se entiende por delincuencia organizada.

### Pregunta número seis

6. ¿El contribuyente sabe que el adquirir o enajenar comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas la autoridad fiscal puede tipificarlo como delincuencia organizada?

**Gráfica 6.** Esta gráfica muestra que del 100% de contribuyentes entrevistados todos desconocen que el adquirir o enajenar comprobantes fiscales se puede tipificar como delito de delincuencia organizada.



Fuente: Autoría propia

En esta gráfica podemos observar que de la totalidad de contribuyentes entrevistados el 100% no sabe que el adquirir o enajenar comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas la autoridad lo podría tipificar como delito de delincuencia organizada.

## 3.2 DISCUSIONES

A muchos contribuyentes no les gusta pagar sus impuestos de manera correcta pues consideran que estos no se aplican de manera adecuada para las necesidades de la población; también manifestaron que no les ha tocado ver a alguien que haya sido detenido por el delito de defraudación fiscal y que si bien en la televisión se han visto casos, estos solo son para los millonarios y es por eso que no se preocupan por ser detenidos por este delito y también desconocen que la autoridad fiscal puede tipificar la compra o enajenación de comprobantes fiscales como delincuencia organizada.

Las facturas falsas como comúnmente se les llama, no existen como tales, el documento material no es falso, es verdadero, de hecho, es la misma autoridad la que expide la llave para que el contribuyente pueda llevar a cabo la emisión de los CFDIS (Comprobantes Fiscales Digitales por Internet), a través del sello digital, y que posteriormente se timbra en la aplicación de la página del SAT o a través de sus Proveedores Autorizados de Certificación (PAC'S) ; los comprobantes fiscales son reales, lo que se considera falso son las operaciones realizadas que quedaron amparadas con esas comprobantes, ya que estos documentos se han empleado con diversos propósitos, ya sea para generar deducciones indebidas, para solicitar devoluciones indebidas y también para financiar campañas políticas.

Se planteó como primer objetivo específico estudiar los delitos fiscales que ameritan pena corporal en nuestro país de aquellos que solo merecen una infracción. Según lo analizado para el presente trabajo de investigación los delitos fiscales encierran una peculiaridad importante a diferencia de las infracciones fiscales ya que los primeros son castigados por el código penal federal y las infracciones administrativas solo son sancionadas con una pena económica por lo tanto diferimos de lo que menciona Padrón Álvarez (2010) que las infracciones administrativas

pueden ser sancionadas con una pena corporal en cambio sí estamos de acuerdo con lo que menciona Venegas (2010) que menciona que una de las diferencias entre infracción fiscal o delito fiscal la podemos encontrar a partir del órgano que conoce de ellos. Si es un órgano judicial, se trata de delitos cuyas sanciones son primordialmente las penas, y si las determina y aplica un órgano administrativo, se trata de infracciones con sanciones administrativas.

Como segundo objetivo específico se planteó la necesidad de definir el concepto de delitos fiscales. Los delitos fiscales están contemplados en el código fiscal de la federación, el cual contiene un apartado especial para este tipo de ilícitos, estamos de acuerdo con Vereza Gómez (2020) quien menciona que si nuestro código tributario no establece la definición de delito fiscal entonces no necesariamente estaríamos ante la inexistencia de un delito fiscal sino que debemos acudir a nuestra ley especial que en este caso es nuestro código penal federal ya que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. Y también estamos de acuerdo en que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la única autoridad que puede acudir al Ministerio Público a denunciar o a querrellarse (Domínguez Crespo, 2018).

Como tercer objetivo específico se planteó la necesidad de identificar las acciones que son castigadas con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal. El delito de defraudación fiscal está contemplado en nuestro código tributario en el artículo 108 y menciona que quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal será sancionado con esta disposición y que también se presume que comete el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

En el cuarto objetivo específico nos enfocamos en analizar quien o quienes son responsables en el caso de defraudación fiscal tratándose de personas morales. Al comenzar la presente investigación se pensaba que la defraudación fiscal tratándose de personas morales no podía existir ya que la persona moral es una ficción jurídica y que solamente se le podía imputar responsabilidad penal a una persona física (Requena, 2018), pero al realizar las investigaciones se concluye que en el caso de las personas morales de acuerdo al artículo 421 del CNPP son penalmente responsables de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen y las penas serán patrimoniales.

Para el caso del análisis de que el delito de compra o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados, pueda tipificarse como delincuencia organizada, si bien es cierto la acción de inconstitucionalidad hecha valer por la Comisión Nacional de Derechos Humanos fue favorable en la parte de que este delito no representa una amenaza a la seguridad nacional y por lo tanto dejando inválida la fracción VIII Ter del artículo 2 de la LFCDO, también es cierto que el artículo 2 de la LFCDO menciona que cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos mencionados serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada; Cabe también recordar que existe una iniciativa para reformar el artículo 19 Constitucional para que el delito de compra o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas, o actos jurídicos simulados se contemple con la pena de prisión preventiva oficiosa, entonces, hay que tener mucho cuidado con esta iniciativa del ejecutivo, pues si bien es cierto es muy complicado tipificar este delito como delincuencia organizada, será más fácil para la autoridad fiscal querellarse ante el Ministerio Público y solicitar la prisión preventiva oficiosa por tratarse de un delito grave.

## CONCLUSIONES

El presente trabajo de investigación destaca la importancia de combatir el delito de compra y enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados para evitar la evasión fiscal y proteger el bien jurídico tutelado, que en el presente caso es la hacienda pública.

Para concluir este trabajo de investigación podemos mencionar que contrario a lo que se pensaba al iniciar esta tesis, será muy complicado aunque no imposible que el ministerio público encuadre el delito de compra y enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados en el delito de delincuencia organizada pues este delito se encuentra tipificado en el artículo 2 de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, pero si analizamos detenidamente este artículo menciona que este delito se configura cuando tres o más personas se reúnen para realizar en forma permanente o reiterada y en cambio en el delito analizado podría ocurrir que el contribuyente lo realice una sola ocasión y por lo tanto no incurre en este delito, sin embargo si el ministerio público tiene elementos suficientes para demostrar que tres o más personas se reúnen para realizar en forma permanente y reiterada el delito de compra y enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas sí tendría elementos suficientes para demostrar este delito o incluso con el delito de realizar operaciones con recursos de procedencia ilícita y esto es así ya que nuestros representantes se han dado cuenta y han derogado este artículo 2 y actualmente existe una iniciativa del Ejecutivo para establecer este delito de compra y enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas en nuestra Carta Magna en el artículo 19, el cual cataloga este delito como delito grave que amerita prisión preventiva oficiosa.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arrijoa Vizcaíno, A. (2012). *Derecho Fiscal*. Themis.
- Alemán Loza, I. A., & Santiago López, V. M. (s.f.). *Prevención de Lavado de dinero y Financiamiento al terrorismo*. Thomson Reuters.
- Alva Matteucci, M. (2020). *Evasión Tributaria*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Alvarez Banderas, J. (2021). *La presunción de inexistencia de operaciones en la legislación tributaria mexicana*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Aranda Hernández, E. M., & Parra Flores, M. C. (2018). Nulidad lisa y llana vs el procedimiento del 69-B del CFF. *Defensa Fiscal*, 16-25.
- Arias Gonzáles, J. L., Holgado Tisoc, J., Tafur Pittman, T. L., & Vásquez Pauca, M. J. (2022). *Metodología de la investigación: El método ARIAS para realizar un proyecto de tesis*. Puno, Perú: Instituto Universitario de Innovación Ciencia y Tecnología Inudi Perú S.A.C.
- Baigún, D. (2000). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
- Bedolla Rocío, R. (2020). *La Ley Antilavado y su vinculación con la defraudación fiscal*. Ciudad de México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Borja Soriano, M. (1982). *Teoría general de las obligaciones*. Porrúa.
- Burgoa Toledo, C. A. (s.f.). *La Tributación y su constitucionalidad en México*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Carrasco Iriarte, H. (2017). *Derecho fiscal I*. Ciudad de México: Iure Editores.
- Carrasco Iriarte, H. (2018). *Amparo en materia fiscal*. Ciudad de México: IURE Editores.
- Coaña Be, L. D. (2020). ¿Quién es el responsable por la comisión de delitos fiscales? *Defensa Fiscal Número 243*, 48-55.
- Código Fiscal de la Federación 2024 (18 de marzo 2024). [www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf). Obtenido de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Código Nacional de Procedimientos Penales (03 de 07 de 2021). [www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx). Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP\\_190221.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf)
- Código Penal Federal (03 de 07 de 2021). [www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx). Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9\\_010621.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9_010621.pdf)
- Corona Funes, J. (2020). Reforma fiscal-penal ¿Ha sido la mejor solución). *Beneficios fiscales*, 23-30.

- Cossío Díaz, J. R., Oñate Yáñez, S., Martínez Rivas, J. M., & Ruíz Cabañas Rivero, J. (2017). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch.
- Cruz, A. V. (2012). "La elusión fiscal y la responsabilidad social empresarial en México: El IETU como impuesto de control., (pág. 6). Monterrey, Nuevo León.
- Cuadras Avilez, O. P. (2021). Como prevenir la defraudación fiscal en nuestras operaciones diarias. *Defensa Fiscal*, 16-19.
- Dabdoub H., J. (2016). *Intercambio internacional de información tributaria*. Ciudad de México: Dofiscal Thomson Reuters.
- Dominguez Crespo, C. A. (2017). *Derecho Tributario Tomo I: Teoría General y Procedimientos*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Donna, E. A. (1996). *Teoría del delito y de la pena 1*. Buenos Aires: Astreda de Alfredo y Ricardo Depalma SRL.
- Espinoza Valencia, S. X. (2019). La responsabilidad fiscal derivada de los delitos fiscales. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 77-80.
- Esquerra, S. (2020). Responsabilidad Solidaria de Directores, Gerentes y Administradores Únicos de Personas Morales, Inconstitucional. *Defensa fiscal número 244*, 24-32.
- Fernández Sagardi, A. (2021). *Código Fiscal de la Federación comentado*. Ciudad de México: Dofiscal Editores Thomson Reuters.
- Gallardo Castillo, M. J. (2008). *Los principios de la potestad sancionadora, teoría y práctica*. Madrid: lustel.
- Gómez Gutiérrez, M. J. (s.f.). *Las operaciones en efectivo en la LISR y en la LFPIORPI*. Ciudad de México: Dofiscal Thomson Reuters.
- González Chévez, H. (2008). Prisión preventiva. *Pensamiento Universitario*, 45-51.
- Grinnell, R., Unrau, Y., & Williams, M. (2009). *Introduction to Social Work Research*. Michigan.
- Hernández Monrreal, E. (2017). *El presupuesto del hecho imponible y la base medible análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2010). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: McGraw-Hill / Interamericana Editores.
- Hernández Sandoval, R. H., De la Garza Cienfuegos, S. P., Armendáriz Martínez, J. F., & Torres Hernández, R. M. (2018). Efectos Por la Adquisición de Comprobantes Inexistentes o Apócrifos en México. *Revista Global de Negocios*, 1-10.
- Hugo, C. I. (2003). *Derecho Fiscal I, Introducción y Generalidades*. Ciudad de México: IURE editores.
- IDC. (2021). Aspectos Generales de los Delitos Fiscales. *IDC número 485*, 02-08.

- Inés Trejo, J. J. (2021). Aspectos Fiscales de la Reforma en Materia de Subcontratación Laboral (Outsourcing). *Prontuario de Actualización Fiscal*, 20-26.
- Jarach, D. (1943). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Kaye, D. (2006). *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. Ciudad de México: Themis.
- Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada. (2022). Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101\\_200521.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf)
- Lomelí Cerezo, M. (1979). *Derecho fiscal represivo*. Ciudad de México: Porrúa.
- López Guardiola, S. G. (2012). *Derecho Administrativo II*. Tlalnepantla: Red Tercer Milenio.
- López Villa, J. R. (2021). No localización e ilocalización del contribuyente por parte del SAT. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 68-73.
- Luna Guerra, A. (2021). *Responsabilidades fiscales de los Notarios y generalidades sobre su régimen fiscal*. Ciudad de México: Editorial Isef.
- Margáin Manautou, E. (1966). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Ciudad de México: Editorial Universitaria Potosina.
- Martínez Bazavilvazo, A. (2021). Consecuencias penales por no presentar la declaración anual de ISR de 2020 o no presentarla correctamente. *Práctica Fiscal*, D1-D9.
- Martínez Flores, J. A. (2019). *Derecho fiscal práctico*. Independently published.
- Martínez Gutiérrez, J. (2021). *Estudio práctico de las reformas fiscales 2021*. Ciudad de México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Melgar Manzanilla, P. (2020). Expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas. *Revista de la Facultad de Derecho de México*.
- Mir Puig, S. (2006). *Derecho Penal. Parte General*. Barcelona: REPERTOR.
- Molina, A. C. (2018). *Derecho Penal Fiscal*. Ciudad de México.
- Nación, S. C. (2021). *La Reforma Constitucional en Derechos Humanos: Una década transformadora*. Ciudad de México.
- Nava Ramos, J. (2020). ¿Qué se puede hacer ante el Sat si un proveedor de bienes o servicios se ubica en el listado de personas que realizaron operaciones inexistentes? *Práctica Fiscal*, A17-A24.
- Negrete Zaragoza, J. A. (2021). Aspectos fiscales de la reforma en materia de subcontratación laboral u outsourcing. *Puntos Prácticos*.
- Ñaupas Paitán, H., Valdivia Dueñas, M. R., Palacios Vilela, J. J., & Romero Delgado, H. E. (2018). *Metología de la investigación cuantitativa-cualitativa y redacción de tesis*. Bogotá: Ediciones de la U.

- Olvera García, J. (2015). *Metodología de la investigación jurídica: para la investigación y la elaboración de tesis de licenciatura y posgrado*. Ciudad de México: MAPorrúa.
- Orellana Wiarco, O. A. (2004). *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal*. Ciudad de México: Porrúa.
- Orellana Wiarco, O. A. (2010). *Derecho Procesal Fiscal*. Ciudad de México: Porrúa.
- Orozco Felgueres-Loya, C. (2018). *La materialidad de los actos jurídicos*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Padrón Alvarez, R. (2015). *El delito de defraudación fiscal en México es inconstitucional y se aplica discrecionalmente en perjuicio del contribuyente*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Pérez Royo, F. (2001). *Derecho Financiero y Tributario*.
- Regalado Rodríguez, V. (2021). Con la reforma al Outsourcing, ¿Que pasa con los servicios que ya se tenían contratado? *Actualizandome.com*, 40-42.
- Rengifo Lara, Y. (2014). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima, Perú: Entrelíneas SRL.
- Requena, C. (2018). *Fraude Procesal Leyes para tu bien*. Ciudad de: Dofiscal Editores.
- Responsabilidad penal de administradores y representantes legales por la comisión del delito equiparable al de defraudación fiscal. (2020). *Notas fiscales*, 9-12.
- Reyna Rendón, M., Carrisoza Jiménez, R., & Mancilla León, J. M. (2021). Depositaria infiel en el PAE. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 19-25.
- Ríos Granados, G. (2020). *Manuel de Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México.
- Rivero Prado, S. (2020). La Responsabilidad Penal de las Personas Morales. *Defensa Fiscal*, 53-55.
- Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal 2da Edición*. Oxford.
- Rodríguez Rodríguez, C., Breña Oré, J. L., & Esenarro Vargas, D. (2021). *Las variables en la metodología de la investigación científica*. AREA DE INNOVACION Y DESARROLLO, S.L.
- Romero Aranda, C. (2021). *El outsourcing, tercerización o subcontratación laboral*. Ciudad de México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V.
- Ruiz Gordillo, F. M., & Amaro Mauricio, J. (2021). Prescripción del delito de defraudación fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 53-58.
- Sainos López, C. (2021). Razón de Negocios: Hacer Dinero y Comprobarlo. *Defensa Fiscal Abril 2021*, 66-69.
- Saldívar Contreras, J. (2020). Responsabilidad penal de profesionistas y asesores que participan en la comisión de delitos fiscales. *Puntos Finos*, 64-67.
- Sánchez Hernández , M. (1988). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas Editores.

- Useche, M. C., Artigas, W., Queipo, B., & Perozo, E. (2019). *Técnicas e instrumentos de recolección de datos cuali-cuantitativos*. Colombia: Gente nueva.
- Vega Vargas, F. R. (2018). *Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación Tomo I*. Ciudad de México: Dofiscal Thomson Reuters.
- Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Oxford.
- Verea Gómez, C. d. (2020). *La acción penal en materia fiscal*. Obtenido de <https://www.studocu.com/es-mx/document/universidad-abierta-y-a-distancia-de-mexico/derecho-fiscal/accion-penal-fiscal/33404537>: <https://www.studocu.com/es-mx/document/universidad-abierta-y-a-distancia-de-mexico/derecho-fiscal/accion-penal-fiscal/33404537>
- Vergara Nava, S. (192). ¿Porqué existen los delitos fiscales? *Defensa Fiscal*, 109-192.
- Villa, J. R. (2018). *Defensa fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*. México: Editorial Flores.
- Weffe, C. E. (2018). *Culpabilidad, Infracciones Tributarias y Delitos Fiscales*. Ciudad de México: Dofiscal Editores.
- Welzel, H. (1956). *Derecho Penal parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma.